

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2019/80

Karar Sayısı : 2022/31

Karar Tarihi : 24/3/2022

R.G. Tarih – Sayı : 22/6/2022 – 31874

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Beypazarı Asliye Ceza Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 38/5. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Ticari işletmesine ait defter, kayıt ve belgeleri vergi inceleme elemanına ibraz etmeyen sanık hakkında, defter ve belgelerini gizlemek suretiyle kaçakçılık suçunu işlediği iddiasıyla açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 359. maddesi şöyledir:

"Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

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

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

*2) 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. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Engin YILDIRIM, Hasan Tahsin GÖKCAN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ ve Yıldız SEFERİNOĞLU'nun katılımlarıyla 11/7/2019 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Vergi hukukunda mükellefin yerine getirmemesi hâlinde birtakım müeyyidelerle karşılaşacağı ödevleri bulunmaktadır. Mükellefin en önemli ödevi maddi bir yükümlülük olan vergi borcunu ödemesidir. Bu maddi ödevinin yanı sıra mükellefe yüklenmiş şekli yükümlülükler de bulunmaktadır. Defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi, bunların saklanması ve ibraz edilmesi, yükümlüye yüklenmiş şekli ödevler arasında yer almaktadır.

4. 213 sayılı Kanun'un 171. maddesinde vergi mükelleflerinin bu Kanun uyarınca defter tutmak zorunda oldukları belirtilmiş, vergi mükelleflerinin defter tutmasındaki amacın mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belirlemek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ile mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek olduğu ifade edilmiştir. Anılan Kanun'un 253. maddesinde ise defter tutmak mecburiyetinde olanların

tuttukları defterlerle düzenledikleri belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

5. Vergi mükelleflerine getirilen defter tutma ve tutulan defterler ile belgeleri saklama ödevinin yanı sıra saklanan bu defter ve belgelerin saklama süresi içinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenilmesi hâlinde yetkililere ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluk Kanun'un 256. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde gereğince mükellefler saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere dair mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hâle getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi içinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine yetkililere ibraz etmek zorundadır. Bu itibarla yetkili kişilerce vergi incelemesi amacıyla talep edilen defter, kayıt ve belgelerin sağlıklı bir incelemenin yapılmasına imkân sağlayacak nitelikte ve şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir.

6. Kanun koyucu; tutulması ve saklanması zorunlu defter, kayıt ve belgelerin ibraz ödevini düzenlemekle yetinmemiş, ibraz etme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi fiiline birtakım sonuçlar bağlamıştır. Öncelikle defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi, Kanun'un 30. maddesi gereğince verginin resen tarh edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca resen tarhiyatın yanı sıra vergi kabahatini oluşturan bu fiil nedeniyle idari yaptırım olarak 344. madde uyarınca vergi ziyai cezası ile mükerrer 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

7. Bunun yanı sıra 359. maddenin (a) fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme ya da içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yahut bu belgeleri kullanma fiilleri, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Anılan bentte yer alan "...gizleyenler..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

8. Söz konusu fıkranın bentlerini bağlayan hükmünde de varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer suretlerle sabit olduğu hâlde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

9. Kural uyarınca defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle gizleme fiili, 213 sayılı Kanun kapsamında seçimlik hareketli suç olarak öngörülen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta olup bu fiili işleyenler hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaktır.

B. İtirazın Gerekçesi

10. Başvuru dilekçesinde özetle; itiraz konusu kural ile vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi ve saklanması gereken defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmesi durumunda ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin 213 sayılı Kanun kapsamında gizleme fiili olarak kabul edildiği ve vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirildiği ancak bu durumun *susma hakkı* olarak ifade edilen kişinin kendisini ve yakınlarını suçlayıcı beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamama hakkıyla bağdaşmadığı, Anayasa'da susma hakkına ilişkin herhangi bir istisnaya veya sınırlamaya yer verilmediği bu nedenle susma hakkının soruşturma ve kovuşturma aşamasının yanı sıra idarenin yerine getirdiği denetim ve inceleme aşamaları bakımından da geçerli olduğu, ayrıca tutulması gereken defterleri hiç tutmayanlar için hapis cezası öngörülmemiş iken defter tutan, tasdik ettiren ve belge düzenleyen ancak inceleme sırasında ibraz etmeyenler yönünden hapis cezası öngörülmesinin dengeli, adil ve ölçülü olmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

11. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

12. Hukuk devletinde ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar Anayasa'ya aykırı olmamak üzere ülkenin sosyal, kültürel yapısı, ahlaki değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimlerini gözönüne alan suç politikasına göre belirlenir. Kanun koyucu; suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterik Anayasa kurallarına bağlı olmak kaydıyla hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını belirleyebileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre bazı eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir. Kanun koyucunun bu konudaki tercih ve takdirinin yerindeliğinin incelenmesi, anayasal denetimin kapsamı dışında kalmaktadır.

13. İtiraz konusu kuralda defter tutan, tasdik ettiren ve belge düzenleyen ancak inceleme sırasında bu defter kayıt ve belgeleri ibraz etmeyenler için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş, tutulması gereken defterleri hiç tutmayanlar için ise herhangi bir adli yaptırıma yer verilmemiştir. Buna göre tutulması kanuna göre zorunlu olan defterlerin hiç tutulmaması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmamakta, 213 sayılı Kanun'un 352. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca vergi kabahati olarak kabul edilerek usulsüzlük cezasıyla, başka bir deyişle idari para cezası ile cezalandırılmaktadır.

14. Kanun koyucunun yaptırıma konu fiilleri ve bu fiiller karşılığında uygulanacak yaptırımları belirlemesi konusunda anayasal sınırlar içerisinde takdir yetkisinin bulunduğu açıktır. Öte yandan anılan fiiller arasında eylemin ağırlığı ve yoğunluğu hususunda bir karşılaştırma yapılarak bir hükme ulaşılması sağlıklı bir sonuca varılmasını engelleyebilir. Bu bakımdan kuralın Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereklerini ihlal eden bir yönü bulunmamaktadır.

15. Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında ise "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*" hükmüne yer verilmek suretiyle adil yargılanma hakkının unsurlarından olan *susma ve kendini suçlamama* hakkı açıkça güvence altına alınmıştır.

16. Anılan hüküm uyarınca kanun koyucu, kişinin kendisini ve kanunda gösterilecek belirli derecedeki yakınlarını suçlayıcı bir beyanda bulunmaya zorlayan bir düzenleme yapamaz. Bunun yanı sıra Anayasa hükmünden anlaşıldığı üzere susma hakkı, kişinin ifade ya da bilgi vermeyi reddetme hakkının yanı sıra delil göstermeye zorlanamamasını da güvence altına almaktadır. Buna göre Anayasa açısından susma hakkı, söz haricindeki belge ve delilleri de kapsamaktadır.

17. Anılan Kanun'un 359. maddesinin (a) fıkrasının itiraz konusu kuralın da yer aldığı (2) numaralı bendinde defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer suretler ile sabit olduğu hâlde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi de gizleme fiili olarak kabul edilmekte ve böylece vergi kaçakçılığı suçuna yol açan eylemlerden birisini oluşturmaktadır.

18. Bu bağlamda öncelikle vergi mükellefinin vergi idaresince istenen bilgi veya belgeleri ibraz etme mecburiyetine tabi tutulmasının *kendisi aleyhine delil göstermeye zorlanamayacağı* kuralı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, delil niteliğinde kabul

edilebilecek defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesinin ya da bunların vergi inceleme elemanına sunulmasının reddedilmesinin susma hakkı kapsamında bir korumaya tabi tutulup tutulmayacağı incelenmelidir.

19. Modern vergi sistemlerinde ağırlıklı olarak beyan usulü uygulanmaktadır. Beyan esası, vergi mükellefinin kendi vergisel işlemlerini ve vergilendirmeyi etkileyen unsurlarını herkesten daha iyi bildiği düşüncesine dayanır. Beyan usulünde mükellef, vergi dairesinin herhangi bir müdahalesi olmaksızın defter, kayıt ve belgelerin tutulması ve saklanması ödevini kendisi yerine getirmekte, ayrıca bu defter, kayıt ve belgeler üzerinden ilgili vergi kanunlarında gösterilen vergi matrahını kendisi tespit ederek vergi dairesine bildirimde bulunmaktadır. Bu nedenle vergi mükellefinin tutmuş olduğu defter, kayıt ve belgeler, beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin temelini oluşturmaktadır. Ülkemizde de yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin işleyişi vergi mükelleflerinin tutmuş oldukları defter, kayıt ve belgelere bağlıdır.

20. Beyan usulünde vergi idaresinin vergilendirme unsurlarının belirlenmesinde herhangi bir rolünün olmamasına rağmen bu usulün sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında sıkı bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle bütün vergisel işlemlerin mükellef tarafından kayıt altına alınması ve belgelendirilmesi esasına dayanan bu vergi sisteminde, vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve verginin doğruluğunun tespiti bakımından vergi mükellefinin tutmuş olduğu defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetim yapılmasından daha doğal bir yol yoktur. Bundan dolayıdır ki vergiyi doğuran olayların takip edilmesi ve vergilendirme unsurlarının gerçek niteliklerinin belirlenebilmesi amacıyla defter ve belgelerin tutulması, saklanması ve ibrazı Kanun'da bir yükümlülük olarak düzenlenmiştir.

21. Vergi mevzuatında vergi idaresinin mükellefleri denetlemesi için çeşitli yollar bulunmakta olup bunlar inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama gibi hukuki araçlardır. Bu bağlamda vergi denetim yollarından birisi olan vergi incelemesi esas olarak, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla özellikle mükellefin defterleri, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Vergi incelemesinin genel amacı vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil etmek olduğu gibi aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir.

22. Vergi incelemesi açısından vergi denetiminin sağlanması ve varsa vergi kanunlarına aykırılıkların ortaya çıkarılması için başvurulabilecek tek yol, mükellefin düzenlemesi ve vergi kanunlarında belirlenen süreler içinde saklaması gereken defter, kayıt ve belgelere ulaşılması ve incelemenin bu defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılmasıdır. İdarenin ilgisinden talep edeceği inceleme konusu bilgileri, diğer yöntemlere başvurarak elde edebilmesi mümkün değildir. Çünkü incelenmek istenen bilgilerin mükellef tarafından tutulan defter ve belgelerde yer alması, başka bir deyişle mükellefin uhdesinde olması nedeniyle defter ve belgelerin ibrazı temeline oturan bu denetim faaliyeti sırasında idarenin söz konusu bilgi ve belgelere başka bir yolla ulaşma imkânı bulunmamaktadır.

23. Özellikle mali ve ekonomik alanlarda faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere faaliyet gösterdikleri alanlarla ilgili birtakım kayıtları tutma, bunları saklama ve istendiği takdirde kamu makamlarına sunma gibi ödevler yükleyen ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda yaptırım öngören bazı kanuni düzenlemeler mevzuatımızda yer almaktadır. İdari kolluk yetkisinin kullanılması sırasında idare, kamu düzeninin çeşitli unsurlarının korunması ve sağlanması amacıyla yürüttüğü denetim faaliyetinin konusuna ilişkin bu bilgi ve belgeleri toplama ve inceleme gibi yetkileri kullanabilme ayrıcalığına sahip kılınmıştır. Defter tutma, saklama ve ibraz etme

zorunluluğu da vergi kanunları ile mükelleflere verilen şekli bir ödevdir. İtiraz konusu kural, hakkında henüz suç şüphesi bulunmayan ilgililerden vergisel faaliyetleri ile ilgili tüm bilgilerinin yer aldığı ve ilgililerin vergisel işlemlerinin hukuka uygunluğunun tespitini sağlayabilecek olan tutmakla ve saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgelerin teslim edilmemesini suç olarak düzenlemektedir. Dolayısıyla vergi mükellefi statüsünde bulunan ilgililere yüklenen bu ödev yerine getirilmediği takdirde suç meydana gelmektedir.

24. Öncelikle belirtmek gerekir ki, Kanun'da defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suretiyle gizlenmesi fiili, bizatihi bir suç olarak düzenlenmiştir. Tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgeleri istendiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme olguları birbirinden tamamen farklı kavramlardır.

25. Kanun'da yer alan defter ve belgeleri ibraz mecburiyeti, kamu düzeninin işleyişiyle ilgili bir kuraldır. İbraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler, ilgili kişinin vergi mükellefi statüsünde bulunmasından dolayı kanun gereği düzenlenmesi ve saklanması zorunluluğu bulunan defter ve belgelerdir ve içerik itibarıyla kamusal yönleri ağır basmaktadır. Bu defter ve belgelere ilişkin kayıt tutma zorunluluğu, özü bakımından cezai olmayan düzenleyici bir amaçtan ileri gelmektedir. Nitekim kuralın da yer aldığı fıkra bulunan "*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde,...*" ibaresinden de anlaşılacağı üzere vergi idaresi, bu belgelerin varlığından haberdardır ve bu belgelerin mükellefin uhdesinde bulunduğunu bilmektedir. Bu nedenle düzenlendiği ve saklandığı kabul edilen bu defter ve belgeler, ibrazının istendiği aşamada devlet ve kamu açısından suç delili değil mükellefin beyanlarının doğruluğunu tevsik edici birer belge niteliğindedir. Mükellef açısından ise kendi vergisel işlemlerinin vergi kanunlarına uygunluğunu ortaya koymaya yarayan bir ispat aracıdır.

26. Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi mükellefleri açısından ibraz zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin niteliği dikkate alındığında bu defter ve belgeler için ibraz mecburiyeti getirilmesi ve buna uyulmaması durumunda yaptırım öngörülmesi, kişinin kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlandığı şeklinde yorumlanamaz.

27. Ayrıca kişinin kendini suçlamama hakkı, idarenin denetim faaliyetinden kaçınma arzusu ile yapılan eylemleri güvence altına almamakta olup ilgili kişinin ticari ve mali konularda cevap verme yükümlülüğünden kaçınabilmesi ya da idari soruşturmalardan muaf tutulması sonucunu doğurmamaktadır. Dolayısıyla bu hak, idarî kolluk yetkilerinin kullanılması çerçevesinde bilgi ve belge toplanmasına ve bu kapsamda idarenin kişinin ticari ve malî durumu ile ilgili bilgi ve belgeleri vermesini talep etmesine engel değildir. Nitekim kişinin kendini suçlamama hakkının bu aşamada uygulanabilirliğinin kabulü durumunda, idarenin yapmakla görevli ve yetkili kılındığı faaliyetlerini gereği gibi yapması mümkün olmayacak ve denetim yapılması imkânsız hâle gelecektir. Ayrıca bu yolla idarenin denetiminden kaçınma imkânının bulunduğu kabul edilmesi durumunda vergi mükellefi statüsünde bulunan ilgili kişi, idarenin hiçbir müdahalesi olmadan kendisi tarafından tutulan defter ve belgelerin içeriğini her halükârda idareden gizleme imkânına kavuşacak, bu durum ise vergi mükellefi açısından haksız bir hukukî korumanın oluşmasına neden olabilecektir.

28. Diğer yandan susma hakkının temelinde, susma hakkının kullanılması durumunda kamu gücünün söz konusu kişiyi bilgi vermeye zorlamaması yatmaktadır. Bu itibarla susma hakkına aykırılığın en önemli ölçütü *zorlama* unsurudur. Zorlama unsuru, kişinin kendini suçlayıcı nitelikteki bilgiyi, baskı altında ve isteği dışında yetkililere vermesini sağlamak amacıyla iradesini etkilemeyi veya hürriyetinden mahrum bırakmayı içermektedir. Kişinin kendi aleyhine beyanda bulunmasını veya delil vermesini temin etmek üzere zorlayıcı araçların kullanılması hâlinde, susma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bağlamda, vergi mükellefinin vergi idaresince

istenen bilgi veya belgeleri ibraz etmemesinin suç olarak kabul edilerek bu fiilin hapis cezası yaptırımına bağlanmasının *zorlama* unsuru açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

29. Vergi inceleme elemanı tarafından istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonucunda hapis cezası tehdidinin bulunduğu açıktır. Ancak söz konusu ceza tehdidinin kişinin kendisini suçlayıcı beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamama hakkına aykırılığın temel ölçütü olarak kabul edilen zorlama unsuru kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira kuralda öngörülen ceza tehdidinin kişinin aleyhine beyanda bulunması veya delil göstermesi amacına hizmet etmediği, ilgililerin sahip olduğu vergi mükellefi statüsü nedeniyle kendilerine yüklenen şekli ödevlerden birisi olan defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevinin yerine getirilmemesi fiilini cezalandırmak amacını taşıdığı açıktır.

30. Bu yönleriyle kural ile vergi kanunlarında tutulması ve saklanması zorunlu tutulan defter, kayıt ve belgelerin vergi inceleme elemanları tarafından istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının ve ibraz edilmemesi fiilinin yaptırıma bağlanmasının kişilerin kendisini suçlayıcı beyanda bulunma veya delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

31. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, M. Emin KUZ ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ bu görüşe katılmamışlardır.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, M. Emin KUZ ile Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 24/3/2022 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (Kanun) 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir.

2. İtiraz konusu ibarenin de içinde bulunduğu Kanun'un 359. maddesinin (a) fıkrası uyarınca "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz etme mecburiyeti bulunan; ... 2) 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*".

3. Susma ve kendini suçlamama hakkı ceza adaletinin en önemli unsurlarından biridir. Bu temel hak Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında "*Hiç kimse kendisini veya kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*" şeklinde ifade edilmiştir. Madde gerekçesine göre "*amacı insan tabiatına aykırı bir muameleyi yasaklamak*" olan bu anayasal hüküm aynı zamanda Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsurunu oluşturmaktadır.

4. Anayasa Mahkemesi kendini suçlama yasağının temel amacının "*sanığın yetkililerce uygunsuz bir şekilde zorlamaya maruz kalmaya karşı korunması yoluyla adaletin tecellisindeki hatalı uygulamaları önlemek*" olduğunu belirtmiştir (Ali Öz, B. No: 2013/2624, 31/3/2016, § 43). Bu anlamda kendini suçlamama hakkının aynı amaca yönelik olan hukuka aykırı delillerin hükme esas alınmaması ve masumiyet karinesi ilkeleriyle yakından ilişkili olduğu söylenebilir.

5. Kuşkusuz kanun koyucu vergilerin etkili şekilde tahsilini sağlama ve vergi kaçakçılığını önleme amacıyla gerekli bilgi ve belgelerin ibraz edilmesini zorunlu kılabilir. Bu kapsamda istenen bilgi ve belgeleri teslim etmeyenlere yönelik idari veya adli müeyyideler de öngörülebilir. Dahası bu müeyyideler etkili bir vergi sistemi için zorunlu da görülebilir.

6. Bu bağlamda vergi incelemesi sırasında istenen bilgi ve belgelerin verilmemesinin cezai müeyyideye tabi kılınması tek başına kişinin kendini suçlamama hakkını ihlal etmez. Bununla birlikte, ceza tehdidi ile elde edilen bilgi ve belgelerin daha sonra bir suç isnadına konu olması ve

kişinin aleyhine kullanılması veya kullanılmasının muhtemel olması kendini suçlama hakkını ihlal edebilecektir. Bu sebeple vergi incelemesi esnasında defterlerin ibrazını zorunlu kılan ve buna uyulmamasını cezai yaptırıma tabi kılan kanun koyucunun, ceza tehdidi altında alınan bilgi ve belgelerin daha sonra bir suç isnadı çerçevesinde kullanılmasını engelleyecek güvencelere de yer vermesi gerekir. Başka bir ifadeyle kendini suçlamama hakkının ihlali, a) kişinin kendi iradesi dışında bilgi veya belge vermeye zorlanması ve b) bu bilgi ve belgelerin daha sonra bir ceza davasında kullanılabilmesi durumunda ortaya çıkabilmektedir.

7. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) mali usulsüzlük iddiasıyla başlatılan bir idari soruşturmada müfettişlerin sorularına cezai yaptırım tehdidi altında cevap vermek zorunda bırakılan başvurucudan alınan ifadelerin daha sonra açılan bir ceza davasında kullanılmasını kendini suçlamama hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Mahkeme taraf devletin güvence olarak ileri sürdüğü usuli düzenlemelerin başvurucudan ceza tehdidi altında elde edilen bilgilerin sonraki ceza yargılmasında kullanılmasını engellemediğine özellikle dikkat çekmiştir (*Saunders/Birleşik Krallık*, [BD], B. No: 19187/91, 17 Aralık 1996, § 75).

8. AİHM, somut itiraz başvurusuna konu olaya benzer bir uyuşmazlıkta da kendini suçlamama hakkının ihlaline karar vermiştir. AİHM'e göre yetkililer başvurucuya para cezası uygulamak suretiyle vergiye tabi gelir, servet ve banka hesabına ilişkin belgeleri teslim etmeye zorlamışlar, vergi idaresinin bu zorlaması da dört yıl sonra açılan ceza davasında başvurucunun kendisini suçlaması sonucunu doğurmuştur. AİHM, mükelleften elde edilen bilgilerin sonraki bir suç isnadı çerçevesinde kullanılmasını engelleyen bir güvencenin ulusal hukukta çok sonra sağlandığını belirterek kişinin kendini suçlamama hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır (*Chambaz/İsviçre*, B.No: 11663/04, 5 Nisan 2012, §§ 53-58).

9. Bu açıklamalar ışığında itiraz konusu kurala bakıldığında, kuralın vergi incelemesi sürecinde kendisinden istenen defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeyen mükelleflere hapis cezası verilmesini öngördüğü, dolayısıyla kişileri iradeleri dışında istenen bilgi ve belgeleri vermeye zorladığı anlaşılmaktadır. Buna karşılık, kuralın ceza tehdidi altında alınan bu bilgi ve belgelerin herhangi bir suç isnadında kullanılmayacağı yönünde bir güvence içermediği görülmektedir. Aksine mükellefin ceza tehdidi altında ibraz etmek zorunda kaldığı bilgi ve belgelerden dolayı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası uyarınca kaçakçılık suçundan dolayı üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılması söz konusu olabilecektir.

10. Sonuç olarak, itiraz konusu kural ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun herhangi bir hükmü mükelleflerden ceza tehdidi altında elde edilen bilgi ve belgelerin sonraki süreçte ortaya çıkabilecek ceza yargılamasında aleyhlerine kullanılmayacağına dair bir güvence içermemektedir. Bu durum kişilerin kendilerini suçlamama haklarının ihlaline neden olabilecektir.

11. Açıklanan gerekçelerle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 36. ve 38. maddelerine aykırı olduğunu düşündüğümden red yönündeki çoğunluk kararına katılmıyorum.

Başkan

Zühtü ARSLAN

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendi şöyledir: “*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.*” Anılan maddedeki düzenlemeye göre, kanun gereği tutulan, düzenlenen ve saklama mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında 18 aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacaktır. İtiraz yoluna başvuran mahkeme, anılan 2. bendteki “...gizleyenler...” ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 38/5. maddelerine aykırılığını ileri sürerek iptaline karar verilmesini talep etmiştir.

2. Çoğunluk görüşüyle oluşan karar gerekçesinde defter ibrazının istendiği aşamada herhangi bir suçlama olmadan vergi incelemesi için gerekmesi nedeniyle ibrazın istenmiş olduğu, öte yandan kuralda yer alan cezanın da kendisi aleyhine delil ibrazına zorlamayla ilgili olmayıp, yalnızca mükellefin şekli bir ödevi olan belge-defter ibrazı ödevine aykırılığın yaptırımını olduğu değerlendirmesiyle iptal isteminin reddi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

3. Anayasanın 38/5. maddesinde kişinin kendisi veya yasal yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamayacağı belirtilmektedir. Bu düzenleme ceza soruşturma ve kovuşturmalara karşı bir güvence oluşturmaktadır. Doktrinde susma ve/veya kendini suçlamama hakkı (**nemo tenetur ilkesi**) olarak ifade edilen bu güvence gerek insan doğasındaki kendini ve yakınlarını koruma duygusunun ve onurunun incitilmemesi, gerekse hukuka aykırı delil elde edilmesinin önlenmesi ve masumiyet karinesinin korunması gibi esaslarla anayasal bir güvenceye kavuşmuştur. Esasen adil yargılanma hakkı kapsamında da görülebilecek olan güvence Anayasamız tarafından özel olarak düzenlenmiştir. İlke açıktır ki; bir suç isnadı altında kalan kişiye kendisi ve yakınlarını suçlayacak bilgi ve belge vermeye zorlanmayacağı güvencesini vermektedir. Bu anayasal ilke karşısında C. Savcılar ve mahkemeler kişiyi, kendisi veya yasal yakınına suçlayan bir belge veya delili vermeye zorlayamayacaklar ve böyle bir delile ispat amacıyla dayanamayacaklardır. Güvence kural olarak suç isnadının başladığı durumda bir güvence sağlamak ve şüpheli ve sanığın kendisi ve yakınları aleyhine beyan verme ya da delil ibrazı için zorlanmasını yasaklamaktadır. Bununla birlikte ilkenin ayrıca çeşitli konulardaki yasal ibraz mükellefiyetleriyle ilgili süreçler sonucunda suç isnadının söz konusu olabileceği hallere karşı da güvence sağladığı değerlendirilmelidir. Başka deyişle kişiden bir beyan veya belge/delil ibrazının istendiği anda herhangi bir suç isnadının olmadığı bir durumda ilkenin asla geçerli olmayacağı söylenemez. Aksi durumda belirli kamusal faaliyetlerin sürdürülmesi, denetlenmesindeki zorunluluklar gibi gerekçelerle beyan veya belge ibrazına zorlanarak anayasal ilkenin ve güvencelerin boşa çıkartılması söz konusu olabilecektir. Bu nedenle Mahkememizin daha önceki bir kararından (bkz. AYM, 31.7.2007, E.2004/31, K.2007/11) itibaren savunulan ve bu anayasal güvenceyi mutlak olarak suç isnadının varlığıyla sınırlayan görüşe iştirak etmemekteyiz.

4. Esasen karşılaştırmalı hukukta Alman Vergi Kanunu'nun 393. maddesinde de kendi aleyhine delil göstermeye zorlanamama hakkının bu boyutu kabul edilmiş ve vergi hukuku yükümlülükleri gereği mükellefin daha önce ibraz ettiği belgelerden elde edilen bilginin, vergi suçu olmayan bir fiilin kovuşturulmasında kendisine karşı kullanılamayacağı güvencesi kanunda yer almıştır. Yine Hollanda Yüksek Mahkemesi de 12.7.2013 tarihli emsal içtihadında, kanunlarında açıkça düzenlenmemesine karşın Sözleşme hukukunda (AİHM içtihatlarında) sağlanan güvence nedeniyle mükelleften elde edilen bilgi ve belgelerin yalnızca vergi tarhi veya cezasında kullanılabilmesi, başka bir suçla ilgili olarak kullanılamayacağını ifade etmiştir (ECLI: NL: HR: 2013: BZ3640; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2013:BZ3640>)

5 . Vergi hukukunun ve vergi tarhiyatının özelliği gereği defter ve belge ibrazı temeline dayanması karşısında ibraz yükümlülüğü bir zorunluluk olarak değerlendirilebilir. Fakat bu

durumda nemo tenetur ilkesi uyarınca kişinin kendisi veya yakınlarına ilişkin olarak ceza tehdidi altında elde edilen herhangi bir bilginin daha sonra bir suç isnadında kullanılması mümkün olmamalı, yasada bu duruma karşı bir güvence öngörülmelidir. Bu nedenle defter veya belge ibrazıyla ilgili zorunluluk öngören kuralda, ceza tehdidiyle elde edilen belgelerin daha sonra (örn. sahtecilik suçlaması gibi) bir ceza soruşturmasında kullanılmasını önleyecek bir güvencenin yer almaması Anayasal ilkeye aykırılığa yol açar. Bununla birlikte kanunda belirtilen şartlarda elde edilen bilgilerin vergi incelemesinde esas alınması güvenceye aykırılık oluşturmayabilir.

6. Öte yandan Sözleşme hukuku uygulamasında da konu belirtilen yönleriyle tartışılmıştır. AİHM susma ve kendi kendini suçlamaya zorlanamama hakkının Sözleşmenin 6. maddesinde açıkça düzenlenmese de kişilerin keyfi zorlamalara maruz kalmasının ve baskı yöntemiyle delil elde edilmesinin adil yargılamayı zedeleyeceğini kabul etmektedir (Saunders/Birleşik Krallık, No: 19187/91 17.12.1996; Gäfgen/Almanya, B. No: 22978/05, 01.06.2010, par. 168.). Diğer taraftan Mahkemeye göre arama iznine bağlı olarak başvurucudan belge edinilmesi, kan, idrar örnekleri veya DNA testi için doku örneği alınması gibi yöntemlerin bu hakkı ihlal etmeyeceğini de kabul etmektedir. Örneğin AİHM bir kararında **vergi incelemesi aşamasında da susma hakkının geçerli olacağını ifade etmiş**, ancak somut olayda başvuranın sorulara kendi iradesiyle cevap verdiğini dikkate almış, evindeki aramada elde edilen belgelere dayanılarak vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmasının bu hakkı ihlal etmediği sonucuna ulaşmıştır (Abas/Hollanda, No: 27943/95, 26.2.1997).

7. Bu konuda dikkati çeken diğer bir kararda vergi dairesinin istediği ticari belgeleri ibraz etmeyen başvurucu hakkında İsviçre Federal Vergi Kanununun 131. maddesi uyarınca 1.000 İsviçre Frangı idari para cezası ile ve akabinde ikinci kez istemi reddettiği için toplam 2.000 İ. Frangı ile cezalandırılması konusundaki başvuruda ihlal sonucuna ulaşılmıştır. Bu kararda önemli olan diğer bir husus ise, Hükümetin vergi incelemesi ile kaçakçılık suçuna ilişkin aşamaların birbirinden ayrılmasının pratik olmadığı yönündeki itirazlarının Mahkeme tarafından kabul edilmemesidir (J.B. / İsviçre, No: 31827/96, 3.5.2001, par. 44-45, 69-71). Fransa hakkındaki bir ihlal kararına konu olayda ise gümrük idaresi başvurucunun yurt dışındaki banka hesaplarını açıklamasını ister ve açıklamadığı için 1.200 frank ceza ile açıklamadığı her gün için ayrıca 5 frank cezaya mahkum edilir. AİHM araştırılan bilgilerin başka yoldan elde edilmeye çalışılmadan ceza tehdidi altında başvurudan elde edilmesinin susma ve kendini suçlamama hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir (Funke/Fransa, B. No: 10828/84, 25.2.1993, p. 43, 44).

8. Vergi hukuku düzenlemeleri için önemli bir örnek oluşturan diğer bir karara konu olayda vergi idaresi istenen bilgileri vermediği için başvurucu hakkında tahmine dayalı olarak vergi tarhiyatı yaparak vergi cezası ve faiz uygulamıştır. Başvurucunun açtığı iptal davasında mahkeme başvurucuya istenen bilgileri açıklaması için süre verir ve açıklamadığı her bir gün için 2.500 Avro cezaya hükmeder. Temyiz incelemesini yapan Yüksek Mahkeme ise AİHM kararlarından söz ederek başvurucudan elde edilen bilgilerin yalnızca vergi tarhiyatı için kullanılabileceğini belirtip, susma hakkı uyarınca para cezalarını kaldırır. AİHM bu başvuruda vergi ve faizlerin alınması için böyle zorunluluklar öngörülebileceğini, ancak ceza ile zorlanamayacağını, fakat temyiz incelemesinde para cezasının kaldırılması nedeniyle ortada bir ceza ve soruşturma kalmadığından ihlal sonucuna ulaşmadığını ifade etmiştir (Van Weerelt/Hollanda, B. No: 784/14, 16.6.2015, par. 53-64).

9. Sonuç olarak belirtelim ki vergi incelemesi amacıyla vergi mükelleflerinden defter ve belge ibrazının istenmesi vergi hukukunun bir gereği olduğu gibi ibraz yükümlülüğüne dair kurallarda anılan güvenceye aykırılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte ibraz eyleminin ceza tehdidine bağlanması halinde nemo tenetur ilkesi devreye girecektir. Dolayısıyla soyut olarak henüz bir ceza soruşturması bulunmasa dahi vergi incelemesi amacıyla ibrazı istenen belgenin

verilmemesine karşı kanunda ceza yaptırımını öngörülmesi, ibraz edilmeyen belgede suç olgusunun varlığı durumunda ibraz etmek istemeyen kişi yönünden bir baskı-tehdit aracına dönüşmektedir. Bu nedenle çoğunluk görüşünde ifade edilen, inceleme ve suçlama evrelerinin farklı olduğu yaklaşımı ortadaki sorunu gidermemektedir. Nitekim kuralın yer aldığı maddenin son fıkrasında ibraz etmeyenlere 18 aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Diğer yandan incelenen kuralın yer aldığı maddede incelenen defter veya belgede görülen bir suç olgusunun soruşturulmayacağına dair bir güvencenin de yer almaması karşısında kendini ve yasal yakınlarını suçlamaya zorlanmama hakkının ihlal edilmesine yol açtığından kuralın iptal edilmesi gerektiği görüşündeyim.

Başkanvekili

Hasan Tahsin
GÖKCAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. İtiraz konusu kural, defter ve belgelerini vergi idaresine ibraz etmeyen mükelleflerin hapis cezası ile cezalandırılmalarını öngörmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz." hükmü yer almaktadır. Anılan hükmün gerekçesinde, insan tabiatına aykırı bir muamelenin yasaklandığı açıklanmıştır. Bu madde çerçevesinde kişiler kendilerini suçlayan beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamazlar.

2. Anayasa'nın 38. maddesine ilaveten kişinin kendini suçlayıcı beyanda bulunmaya zorlanmaması adil yargılanma hakkına ilişkin Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında da düşünülebilir.

3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) susma ve kendini suçlamama hakkına ilişkin temel ilkelerinin yer aldığı *Saunders/ Birleşik Krallık* (BD) (B.No: 1987/91, 17/12/1996) kararında müfettişlerce başvurucudan alınan ifadelerin kullanmasının susma ve kendini suçlamama hakkına haksız bir sınırlama teşkil edip etmediğini değerlendirmiştir. AİHM olayda, başvurucunun müfettişlerin sorularına cevap vermek zorunda olduğunu ve cevap vermemesi durumunda ise mahkeme önüne çıkarılarak iki yıla kadar hapis veya para cezası ile cezalandırılabileceğini belirtmiştir. AİHM'e göre zorlama altında verilen ifadelerin ceza davasında kullanılmaması gerekmektedir. AİHM Sözleşme'nin 6. maddesinde güvence altına kendini suçlamama hakkının bütün ceza soruşturmaları için geçerli olduğunu ve en basitinden en karmaşığına kadar bütün suç isnatları yönünden uygulaması gerektiğini ifade etmiş ve somut olayda kendini suçlamama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

4. AİHM, benzer şekilde, *Chambaz/İsviçre* (B. No:11663/04, 5/4/2002) kararında başvurucunun banka hesabındaki bilgilerin ibrazını zorunlu kılan hükümlerin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili soruşturmada kullanılacağına açık olduğunu ve sonuç olarak başvurucunun kendini suçlamaya zorlandığını belirterek ihlal sonucuna varmıştır.

5. Kısaca belirtmek gerekirse, AİHM kararlarına göre *nemo tenetur* (kişinin kendini suçlamaya zorlanmaması) ilkesi, vergi sürecinde ceza tehdidi altında elde edilen herhangi bir bilginin sonraki suç isnadına ilişkin süreçlerde kullanılmamasını gerektirir. Buna göre kişinin kendi

aleyhine bir suç isnadına yol açabilecek bilgi ve belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etmeye zorlanması halinde ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesindeki güvencelerden biri olan susma ve kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiş olmaktadır.

6. Dava konusu kural, açık bir biçimde ceza tehdidi ve dolayısıyla zorlama unsuru içermekte olup vergisel ödevin yerine getirilmesi için ibraz edilen belge ve defterlerin sonradan suç isnadı çerçevesinde kullanılmasını engelleyen ve vergi mükelleflerine bu yönde bir güvence sağlayan bir husus barındırmamaktadır. Dolayısıyla kuralın yalnızca vergi ödevinin yerine getirilmesiyle sınırlı bir zorlama içerdiğini söylemek kolay değildir. Kuralda yer alan zorlama unsurunun vergisel ödevine yönelik olduğu kabul edilse dahi kişinin kendi aleyhine olan bilgi ve belgelerin suç isnadı içeren idari veya adli bir soruşturma ve kovuşturma çerçevesinde kullanılabilmesi önünde engel bulunmamaktadır.

7. Ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin her durumda teknik olarak ceza yargılaması anlamında bir süreç olarak öngörülmüş olması şart olmayıp bu kavram anayasal anlamda özerk bir yoruma tabidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi norm denetimi kararlarında, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin idari vergi cezalarını da kapsadığını belirtmiştir. (bkz. AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14/3/2019, § 13).

8. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru içtihadında de ceza davalarına konu olmayan kimi yaptırımları özerk yorum çerçevesinde "ceza" olarak nitelendirilmiş ve bunlara ilişkin yargılamaları adil yargılanma hakkının suç isnadı yönü kapsamında incelenmiştir. Örneğin idari yargıda görülen vergi ziyai cezalarına ilişkin davalar Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının suç isnadı yönü kapsamında karara bağlanmıştır (bkz. Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San.Tic.Ltd.Şti., B. No: 2013/4324, 7/7/2015; Ünal Gökpinar [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 54).

9. İdarenin vergi inceleme sürecinde vergilerin alınması için defter ve belge ibraz edilmesini istemesi Anayasa'ya aykırı olmamakla beraber ceza tehdidi altında talep edilen söz konusu bilgi ve belgelerin başvurucağdan elde edilerek bir suç isnadı çerçevesinde kullanılması Anayasal açıdan sorun teşkil etmektedir. Zira itiraz konusu kural ile bilgi ve belgeleri ibraz etmemenin hapis cezası ile cezalandırılmasının öngörüldüğü dikkate alındığında bunun bir zorlama olduğu açıktır. Vergi mükelleflerine bu bilgi ve belgelerin aleyhine bir suç isnadında kullanılmayacağı yönünde bir güvence sunulmamıştır.

10. İtiraz konusu kuralın vergi mükelleflerine susma ve kendini suçlamama hakkı tanımadığından ve hapis cezası tehdidiyle beyan ve defterler ibraz etme yükümlülüğü getirdiği dikkate alındığında, vergi incelenmesi veya soruşturmasında mükelleften ceza tehdidi altında elde edilen bilgi ve belgelerin sonradan bir suç isnadı çerçevesinde aleyhine kullanılması veya kullanılmamasının muhtemel olması Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasına ve 36. maddesine aykırılık oluşturmaktadır.

11. Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında çoğunluk kararına katılmıyorum.

Üye

Engin
YILDIRIM

KARŞIOY GEREKÇESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun değişik 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasaya aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine karar verilmiştir.

Red kararının gerekçesinde; ülkemizde beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin mükelleflerin tuttuğu defter, kayıt ve belgelere bağlı bulunduğu, vergi incelemesinin de esas olarak bunlar üzerinden yapıldığı, vergi denetiminin sağlanması ve varsa vergi kanunlarına aykırılıkların ortaya çıkarılması için zorunlu olan bu bilgi ve belgelere idarenin başka bir yolla ulaşma imkânının bulunmadığı, defter ve belgelerin ibraz edilmemek suretiyle gizlenmesi fiilinin Kanunda bağımsız bir suç olarak düzenlendiği, vergi idaresinin bu belgelerin mükellefin uhdesinde bulunduğunu bildiği, bu nedenle bunların ibrazının istendiği aşamada devlet açısından suç delili değil, mükellefin beyanlarının doğruluğunu tevsik edici bir nitelik taşıdığı, mükellef açısından ise vergi işlemlerinin kanunlara uygunluğunu ortaya koymaya yarayan ispat araçları olduğu, yani bu defter ve belgeler için ibraz mecburiyeti getirilmesinin ve buna uyulmamasına yaptırım öngörülmesinin kişinin kendisini suçlayan bir delil göstermeye zorlandığı şeklinde yorumlanamayacağı, ayrıca kişinin kendisini suçlamama hakkının ticarî ve malî konularda cevap verme yükümlülüğünden kaçınma veya idarî soruşturmalardan muaf tutulma sonucunu doğurmadığı, diğer taraftan susma hakkının temelinde kamu gücünün susma hakkını kullanan kişiyi bilgi vermeye zorlamamasının yattığı, itiraz konusu kuraldaki ceza tehdidinin zorlama unsuru kapsamında değerlendirilemeyeceği, defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenilmesi ilgili kişinin cezai sorumluluğuna başvurulması potansiyelini taşısa da, Anayasaya uygunluk denetimi sırasında bu konunun incelenmesinin mümkün olmadığı, kamu yararını sağlamaya yönelik olarak kanunla yapılan düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için hangi tür ve ölçekte yaptırımlar uygulanacağını kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu, dolayısıyla kuralın hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturan bir yönünün de bulunmadığı belirtilerek red sonucuna ulaşılmıştır.

Bu değerlendirmelerin bir kısmı isabetli olmakla birlikte, red sonucuna ve çoğunluğu bu sonuca ulaştıran bazı değerlendirmelere katılmak mümkün değildir.

Önceki kararlarımızda ve bu kararda da belirtildiği üzere, hukuk devletinde, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, ahlâkî değerleri ve ekonomik hayatın gerekleri dikkate alınarak suç ve ceza siyasetinin belirlenmesi yetkisi kanun koyucuya aittir. Yasama organı, bu yetkisini kullanırken hangi fiillerin cezalandırılacağı ve bu cezaların türleri ile ölçüleri konusunda anayasal sınırlar içinde takdir yetkisine sahiptir. Kuşkusuz bu takdirin yerindeliliğinin incelenmesi, Anayasaya uygunluk denetiminin kapsamı dışındadır.

Bu çerçevede, Kanunun, itiraz konusu ibarenin de bulunduğu 359. maddesinde -diğer hususların yanında- defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunması öngörülerek noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu hâlde, inceleme sırasında yetkililere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme fiili olarak kabul edilmiş ve böylece vergi kaçakçılığı suçuna yol açan fiillerden biri olarak belirlenmiştir.

Kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında söz konusu fiili suç olarak belirlenmesinin ve bunun karşılığında cezalar öngörülmesinin, kamu yararını sağlamaya yönelik olduğu ve bu konuda anayasal sınırlar içinde takdir yetkisinin bulunduğu açıktır. Bununla birlikte, çoğunluğun kararında, Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrasında teminat altına alınan ilke bakımından yapılan değerlendirmeler isabetli değildir.

Yukarıda ve kararda da açıklandığı üzere, kanun koyucunun, hangi tür ve ölçekte yaptırımlar uygulanacağı konusundaki takdir yetkisini anayasal ilkelere uygun olarak kullanması gerekir.

Bilindiği gibi, Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı hükmüne yer verilerek, adil yargılanma hakkının unsurları arasında bulunan susma ve kendini suçlamama hakkı teminat altına alınmıştır. Aynı zamanda evrensel bir ceza hukuku ilkesi olan ve söz haricindeki deliller ile belgeleri de kapsayan bu anayasal ilkeye göre kişiyi, kendisini suçlayıcı nitelikte delil göstermeye zorlayan bir düzenleme yapılamaz.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralın Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrasına aykırı olup olmadığını incelediği önceki kararında, mezkûr hakkın kişinin suç isnadı altında olduğu soruşturma ve kovuşturmanın her safhası için geçerli olduğunu vurgulamış; defter ve belge ibraz zorunluluğu getirilerek buna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin birbirinden farklı olduğunu belirtmiştir (31/7/2007 tarihli ve E.2004/31, K.2007/11 sayılı karar).

Kuşkusuz, herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenecek vergi miktarının tespiti için böyle bir zorunluluğun getirilmesi, bu zorunluluğa uyulmaması hâlinde ise hürriyeti bağlayıcı cezalar da dahil olmak üzere yaptırım öngörülmesi yasama organının takdir yetkisi içindedir. Buna karşılık, bu suretle elde edilen verilerin ilgilinin işlediği iddia edilen bir suçun delili olarak kullanılması mezkûr ilke bakımından sorun oluşturmaktadır.

Başka bir anlatımla, idarenin vergi inceleme sürecinde defter ve belgelerin ibraz edilmesini istemesinde Anayasaya aykırı bir yön bulunmamakla birlikte, ceza tehdidi altında istenen söz konusu bilgi ve belgelerin bir suç isnadı çerçevesinde kullanılması anılan ilkeye aykırı olacaktır.

Nitekim AİHM, resmî makamlarca mevcut olduğuna inanılan belgelerin başka yollarla elde edilmesi yoluna gidilmeden ilgilinin bu belgeleri vermeye zorlanarak suçların kanıtlanmaya çalışılmasının kendini suçlamama hakkını ihlal ettiği sonucuna varmış (*Funke/Fransa*, B.No: 10828/84, 25/2/1993, §§ 43-44); yine ilgilinin vergi incelemesi için belge vermeye zorlandığı bir başvuruda başvuruçunun söz konusu hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir (*J.B./İsviçre*, B.No: 31827/96, 3/5/2001, §§ 69-71). Özetle AİHM'e göre adil yargılanma hakkının kapsamında yer alan bu hak Sözleşmenin 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasındaki masumiyet karinesi ile de yakından ilgilidir (*Saunders/Birleşik Krallık [BD]*, B.No: 19187/91, 17/12/1996, § 68) ve ceza tehdidi altında elde edilen bilgi ve belgelerin sonradan suç isnadı kapsamında kullanılması veya bu ihtimal mezkûr hakkın ihlaline yol açar.

İtiraz konusu kuralda bilgi ve belgelerin zorla elde edilmesinin öngörülmesine karşın vergi mükelleflerine, bunların kendi aleyhlerine bir suç isnadında kullanılmayacağı yönünde bir güvence tanınmaması nedeniyle bu kural için de aynı sakınca söz konusudur.

Diğer taraftan, çoğunluğun red gerekçesinde, itiraz konusu kuraldaki ceza tehdidinin zorlama unsuru kapsamında olmadığı belirtilmekte ise de, defter ve belgeleri ibraz etmemenin hapis cezası ile cezalandırılmasının öngörüldüğü gözönünde bulundurulduğunda, bunun bir zorlama olduğu açıktır.

Kısaca, kural açıkça ceza tehdidi ve zorlama unsuru içermekte, buna karşılık bu şekilde elde edilen bilgilerin daha sonra suç isnadı çerçevesinde kullanılmasını engelleyen bir güvence öngörmemektedir. Dolayısıyla kuralın yalnızca vergi ödevinin yerine getirilmesiyle sınırlı bir zorlama içerdiğinden söz edilemez.

Sonuç olarak, yasama organının, vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergi miktarının belirlenmesi ve tahsili için vergi incelemesi sırasında defter, kayıt ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü getirmesi ve buna uymayanlar için yaptırımlar öngörmesi mümkünse de, ceza tehdidi altında elde edilen bilgi ve belgelerin sonradan bir suç isnadı kapsamında kullanılması veya bu yönde bir ihtimal bulunması nedeniyle, bu konuda bir güvence içermeyen kural Anayasanın 36. maddesine ve 38. maddesinin beşinci fıkrasına uygun değildir.

Bu sebeplerle, itiraz konusu kuralın Anayasanın 36. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ve iptal edilmesi gerektiği düşüncesiyle çoğunluğun red kararına karşıyım.

Üye

M. Emin KUZ

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Mahkememiz çoğunluğunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığı şeklindeki kanaatine katılmamaktayım.

2. Dava konusu ibarenin içinde yer aldığı kuralda vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında da on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştür.

3. Mahkememiz çoğunluğu dava konusu ibarenin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasındaki "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*" biçimindeki hükme aykırı olmadığı kanaatine ulaşmıştır. Çoğunluk kararında kural ile vergi kanunlarında tutulması ve saklanması zorunlu tutulan defter, kayıt ve belgelerin vergi inceleme elemanları tarafından istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının ve ibraz edilmemesi fiilinin yaptırıma bağlanmasının kişilerin kendisini suçlayıcı beyanda bulunma veya delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceği sonucuna ulaşmıştır (§ 30).

4. Kanaatimizce dava konusu ibare Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında korunan "*susma ve kendini suçlamama*" hakkı ile çeliştiği için Anayasa'ya aykırıdır.

5. Bilindiği üzere vergi usul hukukumuzda beyan usulü benimsenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde mükelleflerin saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere dair 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 saklama süresi içerisinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine yetkililere ibraz etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

6. Vergi usulünde benimsenen "*beyan*" esaslı dava konusu ibarenin vergi usul hukukundaki önemini daha da artırmaktadır. Bununla birlikte bahse konu sistemin öncelikle Anayasa'ya uygun olması ve Anayasa'nın öngördüğü güvencelere aykırı hükümler içermemesi gerekmektedir. İşte bu

noktada Vergi Usul Kanunu'nda veya diğ er ilgili kanunlarda beyan usulü ile ilgili düzenlemeler yapılırken Anayasa'nın 38. maddesinin beş inci fıkrasında güvence altına alınan kişinin kendisi aleyhinde beyanda bulunmama hakkı ile ilgili anayasal güvenceye aykırı hükümlere yer vermemek, bu güvencenin uygulamada karş ılığını bulmasını sağlamak gerekir.

7. Vergi usul hukukunda kanuni düzenleme yapılırken beyan usulü gibi bir sistemin getirilmesi elbette mümkündür. Burada önemli olan beyan usulü benimsenirken mükellefin kendisini suçlayıcı bir beyanda bulunmaya veya bu yolda bir delil göstermeye zorlanamamasıdır. Dolayısıyla vergi soruşturması sürecinde mükelleften bir ceza tehdidi altında bazı bilgi ve belgelerin almaya zorlanması Anayasa'nın bu amir hükmüne aykırı olacaktır.

8. Dava konusu kuraldaki temel mesele de bu husus ile bağlantılıdır. Burada Anayasa'ya aykırı olan husus vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenlerin cezalandırılması değildir. Kanun koyucu bu biçimdeki cezai hükümler elbette öngörebilir. Burada Anayasa'ya aykırı olan husus vergi incelemesi veya soruşturmasında dava konusu ibareden hareketle oluşturulan mükelleften cezalandırma tehdidi altında bilgi ve belgelerin alınması ve dolayısıyla Anayasa'daki tabiriyle kişinin kendisini suçlayan bir beyanda bulunmaya ve bu yolda bir delil göstermeye zorlanmasına imkan verebilen bir durumun varlığıdır.

9. Nitekim doktrinde de bu bağlamda susma hakkının ihlaline neden olabilecek hususun vergi idaresinin bilgi toplama yetkisinin bulunup bulunmaması olmadığı, vergi idaresinin bu işlemler için vergi yükümlüsü üzerinde uyguladığı zorlama, yani vergi yükümlüsünün kendisi aleyhine delil vermeye zorlanıp zorlanmaması olduğuna işaret edilmektedir (Bkz.: Meltem Karanlık, Susma Hakkı, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 97).

10. İptali talep edilen ibarede bu ihtimalin varlığı ve buna karşı kanunda bir güvenceye yer verilmemiş olması kuralı Anayasa'ya aykırı hale getirmektedir. Zira bu kuralın uygulamasında mükellefler bu kural nedeniyle kendi aleyhlerine beyanda bulunmaya zorlanmaktadırlar. Mükellefin bu kuralın uygulanması bağlamında kendi aleyhine beyanda bulunmaya zorlanamayacağı noktasında kanunda açık bir güvence getirilmiş olsaydı bu durumda kişilerin beyan esasına dayalı biçimde vergi incelemesine tabi tutulması noktasında bu tür bir anayasal sorunla da karşılaşılması söz konusu olmayacaktı.

11. Her ne kadar dava konusu ibarenin Anayasa'ya uygunluk denetimi yönü ile doğrudan ilgili değilse de önemle ifade etmek gerekir ki esasında bu bağlamda mükellefin beyanlarının kendi aleyhine delil olarak kullanılmaması biçiminde güvenceler içeren bir beyan usulünün benimsenmiş olması yerindelik açısından da daha isabetli olurdu. Zira kendisini suçlayan bir beyanda bulunmadığı ve bu yolda delil göstermeye zorlanmadığı güvenceli bir vergi usul mevzuatında mükellef kendisini daha rahat hissederek beyanlarını bu beyanların kendisi aleyhine cezalandırılma amacı ile kullanılmayacağını sağladığı güvenceye dayalı biçimde gerçekleştirecektir. Bu rahatlığın uygulamada vergi toplamada da çok daha olumlu katkılar sağlayacağını vurgulamak mümkündür.

12. Dolayısıyla mükellefin cezalandırılması noktasında kendi aleyhine kullanılamayacağı şeklindeki güvencelere yer verilen bir beyan usulü hem Anayasa'nın 38. maddesinin beş inci fıkrasındaki temel ilkeye aykırılığı giderecek, hem de çok daha amaca uygun bir vergi tahsil imkanı sağlayacaktır.

13. Bu bağlamda şu hususa da vurgu yapmak gerekir: Dava konusu ibarenin iptalinin yukarıda da belirtildiği üzere vergi hukukundaki beyan usulünü ortadan kaldırdığı söylenemez. Aksine bu biçimdeki bir iptal kararı beyan usulünü Anayasa ile daha uyumlu hale getirecektir.

Esas Sayısı : 2019/80
Karar Sayısı : 2022/31

14. Kaldı ki kanun koyucunun Anayasa'ya uygun olmak koşulu ile vergi tahsili ile ilgili olarak herhangi bir yöntemi benimsemesi mümkündür. Bu tamamen kanun koyucunun takdirinde olan bir durumdur. Vergi tahsilindeki tek veya en vazgeçilmez usul olarak kişinin kendi aleyhine beyanı ile kendisini suçlayıcı delillerin ortaya çıkarılması değildir. Aksine vergi idaresi oldukça farklı seçenek, imkan ve usuller ile vergi tahsilini yetkinleştirecek modelleri uygulamaya sokabilir.

15. Sonuç olarak yukarıda açıklanan gerekçelerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "...gizleyenler..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu için iptali gerektiği kanaatiyle Mahkememiz çoğunluğunun aksi yöndeki kararına katılmamaktayım.

Üye

Yusuf Şevki
HAKYEMEZ