

Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2019/80, K: 2022/31 – 213 Sayılı Kanun Hk



Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2019/80 22 Haziran 2022
Tarihli Resmi Gazete Sayı: 31874 Anayasa Mahkemesi
Başkanlığından: Esas Sayısı : 2019/80 Karar Say...

Tarih: 22 Haziran 2022

Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2019/80

22 Haziran 2022 Tarihli Resmi Gazete

Sayı: 31874

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2019/80

Karar Sayısı: 2022/31

Karar Tarihi: 24/3/2022

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 mührüm 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, dayanan 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 şeklî yükümlülükler de bulunmaktadır. Defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi, bunların saklanması ve ibraz edilmesi, yükümlüye yüklenmiş şeklî 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 bulduktan bilgilere dair mikro fış, 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 ziyayı 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.

[Tamamı İçin Tıklayınız](#)