

"...

II- İTİRAZLARIN GEREKÇELERİ

A- İtiraz yoluna başvuran Karşıyaka Ağır Ceza Mahkemesi'nin başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“1. Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde sayılan fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaz, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmaz, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılır ve kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmez.

2. Anılan Kanunun 359. maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler, (2) numaralı bendindeki belgeleri sahte olarak basanlar hakkında (1) numaralı fıkra hükümleri uygulanmaz ve bahsi geçenler bu kanunun 7, 8 ve 9 maddeleri hükümlerinden yararlanamaz.

3. İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyarı sebebiyet verildiği hallerde (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanabilmesi için; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu kanunun yürürlüğünden önce ya da bu kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır” hükmünü koymuştur.

Belirtilen madde ile şarta bağlı bir af düzenlemesi yapıldığı açıktır. Görüldüğü gibi 4811 sayılı Vergi Barışı Yasasının 14. maddesinin 1. ve 3. fıkralarında öngörülmüş olan şarta bağlı af uygulanmasına, aynı maddenin 2. fıkrası ile bazı suç oluşturan eylemleri gerçekleştiren kişiler yasa kapsamı dışında bırakılarak istisna konulmuştur.

4811 sayılı Yasanın 14. maddesinin 2. fıkra hükmünün Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine uygun olduğunu kabul etmek olanaksızdır. Çünkü;

Eldeki dava dosyasında sanık olarak yargılanmakta olan Cemil Kuğ'un suç işlediği ileri sürülen tarihte yürürlükte olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 359. maddesinin 2. bendi

Yasanın 344. maddesinin 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur” hükmünü koymuş bu madde de atıf yapılan ve Kaçakçılık suçlarını tanımlayan aynı Yasanın 344. maddesinin 2. bendi

“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak”

3. bendi ise vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak” hükümleri ile suç oluşturan fiilleri tanımlamıştır.

Suç tarihi sonrasında yürürlüğe giren ve lehe hükümler içermesi nedeniyle TCK'nun 2. maddesi gereğince sanık hakkında da uygulanması gereken 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4369 Sayılı Kanunla değişik 359. maddesinin (b) fıkrasının 1 numaralı bendinde ise

“Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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 (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.)” hükmü ile kaçakçılık oluşturan fiil tanımlanmış ve aynı maddede bu fiilin yaptırımı 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis olarak öngörülmüştür.

Görüldüğü gibi yasa koyucu her iki düzenlemede; vergi yasalarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan belgeleri sahte olarak düzenleyenler ve bu belgeleri kullananların eylemlerini aynı ağırlıkta değerlendirmiş ve aynı ceza yaptırımına bağlamıştır. Bu hükümlerin Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödeme yükümlülüğünün ihlalini yaptırımı bağladığı da açıktır.

Yasakoyucu suç oluşturan fiilleri aynı ağırlıkta kabul ederek aynı ceza ile cezalandırmış ve aynı maddede düzenleniş olduğuna göre, başka bir yasa ile bu fiillerden bir bölümü için farklı bir hukuki düzenleme yapılmasının haklı bir nedene dayandığı makul ve adil olduğu söylenemez.

Anayasamızın 10. maddesi

“Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiç bir kişiye aileye zümreye ve sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlem ve eylemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” hükmü ile eşitlik ilkesini düzenlemiştir.

Kuşkusuz bu hüküm, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı şeklinde yorumlanamaz, kimi vatandaşların haklı bir neden bulunması koşulu ile değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bir çok kararında vurgulandığı gibi, aynı hukuki durumda bulunanlardan bazıları için farklı kurallar konulmasını haklı gösterecek nedenlerin bulunması ve bunların anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil olmaları gerekir. Ve bunun yanında yasa koyucunun aynı konuda yapmış olduğu takdirlerinde birbirleri ile çelişmemesi gerekir.

Şarta bağlı bir af niteliğini taşıdığını belirtilen 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan istisna hükmü özellikle dosyasında yargılamaya konu olan sahte belge (Fatura) düzenlese ve bu belgeleri bilerek kullanma (Yasada bilerek sözcüğüne yer verilmemiş ise de, cürüm türünden olan bu suçtan kullanan açısından belgenin sahteliğini bilme olgusunun zorunluluk olduğu hiçbir açıklamaya gerek göstermeyecek kadar açıktır) fiilleri ve bu fiillerin gerçekleştirenler açısından incelemek gerekirse,

Belgelerin kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesi (Ekonomik terimlerle ifade etmek gerekirse) Bu tür belgelerin talep edilmesine bağlı olarak gerçekleşen bir arz eylemidir. Vergi yükümlüleri tarafından bu tür sahte belge talep edilmediği sürece belgelerin

sahte olarak düzenlenmesi düzenleme eylemini gerçekleştiren şahıs açısından kağıt ve mürekkep harcamaktan başka bir anlam ifade etmek, uygulamada vergi yargısı sahte belge düzenleyen kişilerin belgelerde belirtilen tutarın yüzde ikisi oranında komisyon alarak belgeyi sattığını kabul etmekte ve bu oran matrah kabul edilerek ilgililere gelir vergisi açısından vergi cezası kesilmektedir. Ancak bu belgeyi sahte olduğunu bilerek alan ve kullanan vergi yükümlüleri ise, belge tutarını Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi gibi tüm vergi matrahlarından indirmekte ve daha çok vergi kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle sahte belgeyi bilerek kabul eden ve kullanan kişileri şartlı af kapsamına alınmış olmasına rağmen arz talep dengesinin diğer tarafını oluşturan belgeyi düzenleyenlerin kapsam dışında bırakılmış olmalarının Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırı olduğu, sahte belge düzenlemek ve kullanma fiillerini aynı ağırlıkta kabul eden yasa koyucunun yapmış olduğu taktir ile, 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası'nın 14. maddesinin düzenlenmesi sırasında koyduğu istisna hükmündeki taktirinde açıkça birbiri ile çeliştiği,

Cumhuriyet Savcısının 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrasının Anayasa aykırı olduğu yolundaki iddiası mahkememizce ciddi görüldüğü gibi yukarıda belirtilen nedenlerle bu istisna hükmünün Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ortak sonuç ve kanısına varılmış olmakla,

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunun dosya sanığını ilgilendiren 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “BELGELERİN ASIL VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEYENLER” hakkında 1 numaralı fıkra hükmünün uygulanmayacağına ilişkin istisna hükmün iptal edilmesi konusunda Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152/1. maddesi gereğince Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına,

Aynı maddenin 3. fıkrası gereğince dosyanın onaylı bir örneğinin çıkartılarak gerekli incelemenin yapılabilmesi amacı ile Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve aynı fıkra da yer alan hüküm gereğince 5 ay süre ile Anayasa Mahkemesi'nin başvuru sonuçlandırmasının beklenmesine,

2- Belirtilen süre içerisinde Anayasa Mahkemesi'nin kararının açıklanmamış olması durumunda aynı fıkra gereğince yargılama sürdürülerek yasal düzenleme çerçevesinde dosyanın sonuçlandırılmasına,

3- Anayasa'dan kaynaklanan zorunlu bekleme süresi gözönüne alınarak duruşmanın 8.10.2003 günü saat 14.40'a bırakılmasına oybirliği ile karar verildi.”

B- İtiraz yoluna başvuran Ankara 8. Ağır Ceza Mahkemesi'nin başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“KONU: Sanıklar hakkında uygulanması gereken 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu 14/2 maddesinin Anayasanın 2, 10, 73, maddelerine aykırı olduğu cihetle iptali başvurusudur.

Sanıklar Osman Sarıoba Salih Korkmaz hakkında Ankara Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenen 05.11.2001 tarih ve 2001/45284 Esas 2098 iddianame numaralı iddianame ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefet ettiklerinden bahisle mahkememize kamu davası açılmıştır.

Sanık Hasan Alaattin Er hakkında ise Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının yine 05.11.2001 tarih ve 2001/45283 Esas 2097 iddianame numaralı iddianamesi ile dava açılmıştır.

Daha sonra Ankara 9. Ağır Ceza Mahkemesinin 14.05.2002 tarih ve 2001/366 esas 2002/100 Karar sayılı bu dosyanın Mahkememizin 2001/348 esas sayılı dosyası ile birleştirilmesine karar verilmiştir.

Yargılamanın devamı sırasında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe girmiş olup aynı Kanunun 14/1 - 3 maddeleri gereğince vergi borçlarının ödenmesi halinde haklarında açılan ceza davalarının ortadan kaldırılması yönünde hüküm getirilmiştir ve aynı yasa bu hüküm gereğince ödemelerin taksite bağlanmasını ve son taksitin 30 Haziran 2004 tarihinde ödenmesini ön koşul olarak kabul etmiştir.

Yapılan yargılama sırasında 19.4.2004 tarihli ara kararı ile sanıkların 4811 sayılı Yasa gereği son taksitini ödemeleri için sürenin son günü olan 30 Haziran 2004 tarihine kadar beklenmesine karar verildikten sonra aynı ara kararın ikinci maddesi gereğince 4811 sayılı Yasanın 14/2 maddesinin Anayasanın 2, 10, 73 maddelerine aykırı olduğu cihetle itirazın Anayasa Mahkemesi Başkanlığına başvurulmasına karar verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesinde belirtilen Hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstünlüğü kuralları ile kendini bağlı sayan yargı denetimine açık olan devlettir.

Aynı bağlamda bir hukuk devletinde yasa koyucu yasaların yalnız Anayasaya değil evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Anayasanın 10. maddesindeki eşitlik mutlak bir yasaktır ve birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

Aynı durumda olanlar için farklı düzenleme eşitliğe aykırılık oluşturur. Anayasanın amaçladığı eşitlik özellikle hukuksal eşitlik olup eylemli eşitlik değildir.

Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulur ve dolayısı ile Anayasanın öngördüğü eşitlik sağlanır.

Kişisel nitelikleri ve durumları aynı olanlar arasında yasal olarak konulan kurallarla değişken uygulamalar yapılamaz.

Yine Anayasanın 73. maddesinde devletin vergiyi kimlerden alacağı, nasıl alacağı hususu belirtilmiş olup, burada da temel kural adaletli verginin adaletli bir şekilde tahsil edilmesi yönündedir.

Yukarıdaki hususlar Anayasa Mahkemesinin bir çok kararına esas teşkil etmiş olup, yerleşen içtihat şeklindedir.

Öte yandan 25.2.2003 tarihinde kabul edilen 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki çeşitli düzenlemeler yapılmış olup yine aynı kanunun 14. maddesi ile de Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde sayılan fiillerin 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında yapılacak işlemleri tek tek saymıştır.

213 sayılı Yasanın 3 üncü bölümünde hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları tek tek belirtilmiştir.

4811 sayılı Yasanın 14/1 maddesi ile 359. maddede sayılan fiilleri işleyenler hakkında idarenin bu kanun gereğince Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunamayacakları soruşturma aşamasında bulunanlar için takibat yapılmayacağı açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı kesinleşmiş mahkumiyetlerin infaz edilemeyeceği belirtilmiştir.

Yine aynı yasanın itiraza konu olan 14/2 maddesinde 213 sayılı Yasanın 359. maddesinin B fıkrasının 1 numaralı bendindeki “Defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler” 2 numaralı bendindeki “Bulgeleri sahte olarak basanlar” hakkında bu yasanın 14/1 numaralı fıkra hükümlerinin uygulanmayacağını kabul etmiştir.

213 sayılı Yasanın 359. maddesi 2 fıkradan oluşmaktadır.

A fıkrasında vergi kanuna göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan 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 masrafının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edenler ayrıca defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkındaki işlemleri belirtmektedir.

Yine 359. maddenin itirazımıza konu olan B fıkrasında ise özellikle

1) Defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkındaki işlem belirtilmiş olup ikinci bentde de belgeleri maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında ceza tayin edilmiştir.

Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan söz edilebilir.

Vergi hukukunda vergi cezasının uygulanması için temel öge vergi kaybına uğratılmış olmasıdır. Bu kayıt hatadan, ihmalden veya usulsüzlükten doğmuş olabilir. Keza nitelikli veya kasıtlı da olabilir. Sonuç olarak hepsi vergi ziyanına sebebiyet verdiği için vergi cezasını gerektirir.

Yine vergi kanunlarındaki amaç mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasının hatta çökertilmesini önlemek içindir.

Muhasebe hileleri defter ve belgelerin gizlenmesi, yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar, sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak gibi fiiller ortak özelliği sebebiyle kastın varlığını ortaya koyar.

İptali istenen 4811 sayılı Yasanın 14/2 maddesinde belirtilen konuyu daha detaylı olarak incelediğimizde göreceğiz ki sadece 359. maddenin B fıkrasının 1 numaralı bendinde kullananlar kapsam dışında bırakılmış olup bunlar hakkında vergi barışı kanununun uygulanacağı diğerleri hakkında bu kanunun uygulanmayacağı belirtilmiş olup, yukarıda belirtilen hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet verilmiştir.

Daha basit bir anlatımla bir belgeyi düzenleyen A firması vergi kaçırmaktadır. Bunu kullanan B firması da yine aynı miktarda vergiyi kaçırmaktadır. Bunlardan birisi yani kullanan 4811 sayılı Yasa ile ödüllendirilmiş diğeri ise cezalandırılmıştır. Burada eşitlik yoktur. Bu eşitlik vergi salınması ve tahsili için gereken eşitliği de yok etmektedir.

Yasa metninde 1 numaralı bend olarak düzenlenen kısımda birbirini tamamlayan cümle içinden “Bu belgeleri kullananlar” cümlesi hariç bırakılmış diğeri 1 ve 2 nci bentdeki eylemler keza 2 maddede de mahkemece de uygulaması bulunmadığı için itirazen Anayasa Mahkemesine müracaatımız mümkün olmadığı “sahte olarak basanlar hakkında ayrı, bir işlem yapılmaktadır.”

Bu hususu daha basit bir anlamda ifade etmek istersek TCK'nun 493/1 maddesinde hırsızlık suçunu işlemek veya çalınmış malı başka yere kaldırmak için duvar, kapı, pencere, demirparmaklık, kasa ve sandık gibi şahısları veya malları muhafaza için sağlam maddeler ile yapılmış şeyleri yıkmak, devirmek, kırmak, delmek veya mahfetmek veya suni vasıtalarla veya şahsi çeviklik sayesinde bertaraf edile bilen manialara kaldırarak veya aşarak hane vesair yerlere girmek sureti ile işlenirse şeklindeki hükmün içinden örneğin “kırmak” kelimesini ele alarak kırarak girenler hakkında özel bir yasa çıkarılması halinde yıkan, deviren, kişiler yönünden eşitlik tamamen ortadan kalkmış olur.

4811 sayılı Yasada da bu şekilde bir uygulama yapılarak kullananlar kelimesi cımbızla çekilir gibi çıkartılıp bu eylemde bulunanların bir nevi af olan 4811 sayılı Yasadan yararlandırmak hukuk devleti, hukukun üstünlüğü, eşitlik ve vergi adaletine sığmaz.

Bu sebeple iptali gerekmektedir.

SONUÇ:

Yukarıda açıklandığı gibi 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 14/2 maddesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2, 10, 73 maddelerine aykırı bulunduğundan itirazın iptaline karar verilmesi saygıyla arz olunur.””