

GAÜN-HFD

E-ISSN: 3023-722X

GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ DERGİSİ

ARALIK 2024

YIL: 2, SAYI: 2



GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ DERGİSİ
GAZİANTEP UNIVERSITY FACULTY OF LAW JOURNAL

Yıl/Year: 2 Sayı/Volume: 2


Yayıncı / Publisher

Gaziantep Üniversitesi/Gaziantep University


Editör / Editor

Dr. Öğr. Üyesi Süleyman Emre ZORLU 
(s.emrezorlu2742@hotmail.com, Gaziantep Üniversitesi)

Editör Yardımcısı / Assistant Editor

Arş. Gör. Muhammed Ali AKAY 
(makay@hotmail.com, Gaziantep Üniversitesi)

Dergi Sekreteryası / Journal Secretariat

Arş. Gör. Edanur Gizem DOĞAN 
(edanur99dgn@gmail.com, Gaziantep Üniversitesi)

Yayın Türü / Publication Type

Yerel Süreli Yayın / National Periodical

Yayın Periyodu / Publication Period

Yılda iki kez (Haziran ve Aralık) yayımlanır/ Published bi-annual (June, December)

İletişim/Contact

Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Gaziantep Üniversite Kampüsü Üniversite Bulvarı
P.K. 27310 Şehitkâmil / GAZİANTEP

E posta: gaunhfd@gantep.edu.tr

İnternet adresleri: <https://hukuk.gantep.edu.tr/pages.php?url=hakkinda-143> &
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/gaunhfd>

İndeks/Index

Ulusal Hakemli Dergi / National Peer-Reviewed Journal

E-ISSN: 3023-722X

Aralık 2024

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

A. ARAŞTIRMA MAKALELERİ / RESEARCH ARTICLES

1. KAMU HUKUKU / PUBLIC LAW

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Devir (Vergisiz Birleşme) <i>Abdullah CEYLAN</i>	1-21	Transfer According to the Corporate Tax Law No. 5520 (Tax-Free Merger) <i>Abdullah CEYLAN</i>
İdari Yargılama Hukukunda Delil Tespiti Kurumu <i>Ahmet Furkan KARACAN</i>	23-36	Evidence Institution in Administrative Proceeding Law <i>Ahmet Furkan KARACAN</i>
Ceza Muhakemesinde ve İslâm Hukukunda İspat <i>Tuba Beyza KATIRSIZ</i>	37-48	Proof in Criminal Proceedings and Islamic Law <i>Tuba Beyza KATIRSIZ</i>

2. ÖZEL HUKUK / PRIVATE LAW

6458 Sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Madde 54/1-d Uyarınca Sınır Dışı Etme Kararlarının Değerlendirilmesi <i>Fatma Betül BÜYÜK</i>	49-61	The Evaluation of Deportation Decisions in Accordance with Article 54/1-d of the Law No: 6458 on Foreigners and International Protection <i>Fatma Betül BÜYÜK</i>
--	-------	---

B. ÇEVİRİ / TRANSLATION

Deniz Yük Senetleri Hakkında CMI Tektip Kuralları <i>Ahmed Said BER</i>	63-66	CMI Uniform Rules for Sea Waybills <i>Ahmed Said BER</i>
---	-------	--

C. MAHKEME KARARLARI / COURT DECISIONS

Anayasa Mahkemesi Kararı
Başvuru No: 2018/21866
Karar Tarihi: 14/12/2022

69-77

Constitutional Court Decision
Application Number: 2018/21866
Decision Date: 14/12/2022

Danıştay
10. İdari Dava Dairesi
Kararı
Esas Sayısı: 2018/3428
Karar Sayısı: 2023/419

79-94

Council of State
10th. Administrative Case
Court Decision
Ruling Number: 2018/3428
Decision Number: 2023/419

Yargıtay
Ceza Genel Kurul Kararı
Esas Sayısı: 2024/22
Karar Sayısı: 2024/73

95-98

Court of Appeal Assembly of Criminal
Chambers Decision
Ruling Number: 2024/22
Decision Number: 2024/73

Yargıtay
Ceza Genel Kurul Kararı
Esas Sayısı: 2018/427
Karar Sayısı: 2018/517

99-135

Court of Appeal Assembly of Criminal
Chambers Decision
Ruling Number: 2018/427
Decision Number: 2018/517

YAYIN KURULU/EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekan V.)
Prof. Dr. Emine KOBAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Tayfun ERCAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Ahmet BOZDAĞ	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ERDOĞAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Lider BAL	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Aslıhan KAPLAN ARIK	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe Almila TANRIVERDİ	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Bayram ÖZBEY	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Eray Sinan DEMİRHAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hakan CİNDEMİR	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Sibel AKŞAHİN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Süleyman Emre ZORLU	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Alper Çağlar KOYUNCU	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

DANIŞMA KURULU/ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekan V.)
Prof. Dr. Emine KOBAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Prof. Dr. Ömer KORKUT	(Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Prof. Dr. Fatih BİRTEK	(Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Prof. Dr. Mehmet Emin ALŞAHİN	(Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Tayfun ERCAN	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Ahmet BOZDAĞ	(Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Özgür ALTINBAŞ	(Gaziantep Üniversitesi Sağlık Hizmetleri MYO)
Doç. Dr. Hakan ALBAYRAK	(Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Emir KAYA	(Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Ercan YAŞAR	(Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Ali Tanju SARIGÜL	(Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ	(Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hakan KAŞKA	(Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

ARAŞTIRMA
MAKALELERİ
RESEARCH ARTICLES

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE DEVİR
(VERGİSİZ BİRLEŞME)*
TRANSFER ACCORDING TO THE CORPORATE TAX LAW NO. 5520 (TAX-FREE MERGER)



Abdullah CEYLAN^{1*}

¹ Araştırma Görevlisi,
Gaziantep Üniversitesi Hukuk
Fakültesi Mali Hukuk
Anabilim Dalı,
aceylan@gantep.edu.tr

*Sorumlu Yazar/
Corresponding Author

Öz: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda birleşme, yeni kuruluş yolu ile birleşme ve devralma yolu ile birleşme şekillerinde iki tür olarak düzenlenmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ("KVK") ise, devralma yolu ile ya da yeni kuruluş yolu ile birleşme şeklinde bir ayırma yapılmamış, ayırım vergili veya vergisiz birleşme olacak şekilde yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergili birleşmeler "birleşme", vergisiz birleşmeler ise "devir" olarak düzenlenmiştir. Belirtilmelidir ki, TTK hükümlerinde düzenlenmiş bir birleşme türü olan devralma yolu ile birleşme ile KVK'da düzenlenmiş vergisiz birleşme olarak ifade edilen devir kavramları birbirlerinden farklıdır.

Birleşmenin vergisiz şekilde gerçekleşebilmesi, KVK'nın 19 ve 20'nci maddelerindeki şartların var olup olmadığına göre belirlenecektir. Devir hükümlerinin düzenlendiği m. 19 ve m. 20'de belirtilen şartlara haiz olan birleşmelerin vergisiz gerçekleşmesi mümkün olacak, şartları bulundurmayan birleşmeler ise vergili biçimde gerçekleşmiş olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergisiz Birleşme, Devir, Kurumlar Vergisi, Zarar Mahsubu, İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası.

Geliş Tarihi/Received:
04.08.2024

Kabul Tarihi/Accepted:
09.08.2024

**Yayımlanma Tarihi/
Available Online:**
31.12.2024

Abstract: In the Turkish Commercial Code No. 6102, mergers are regulated in two ways: mergers through acquisition and mergers through new establishment. In the Corporate Tax Law ("CTL") No. 5520, the distinction is made as taxed or tax-free mergers, without making a distinction between mergers through acquisition or new establishment. In the Corporate Tax Law system, taxed mergers are regulated as "mergers" and tax-free mergers are regulated as "transfers". It should be noted that the concepts of merger through acquisition, which is a type of merger defined in the TCC systematics, and transfer, which refers to tax-free merger defined in the CTL, are different from each other.

Whether the merger will be taxable or not will depend on whether it meets the conditions in Articles 19 and 20 of the CTL. In other words, mergers that meet the conditions set forth in Articles 19 and 20, which regulate transfer provisions, will be tax-free, while mergers that do not meet the conditions will be taxed.

Keywords: Tax-free Merger, Transfer, Corporate Tax, Loss Offset, Participation Share Sale Gain Exemption.

* Bu makale, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında yazılmakta olan "Vergi Hukuku Açısından Sermaye Şirketlerinin Yeniden Yapılandırılması" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

GİRİŞ

Şirketler, kurumlar ölçek ekonomilerinden yararlanma, finansman sağlama, rekabet edebilme gibi amaçlar ile dışsal büyüme olarak nitelenen birleşme yoluna gidebilmektedirler. Şirketlerin birleşmesi devletler tarafından da desteklenmekte olup vergisel teşvikler sağlanmaktadır. Birleşme işleminin vergisiz olarak gerçekleştirilebilmesi adına Kurumlar Vergisi Kanunu'nda devir müessesesi ihdas edilmiştir.

Ticaret şirketlerinin birleşmesi, sadece ortaklıkları değil, ayrıca alacaklıları, ortaklıkların ortaklarını ve kamu menfaatini de ilgilendirmektedir. Zira birleşmenin vergi hukuku açısından sonuçları doğrudan kamu menfaati ile alakalıdır. Birleşmeyi; birleşme sözleşmesine dayanarak birden fazla şirketinin birleşmeye katılan şirketlerden birinin veya yeni kurulan şirketin bünyesinde olmak üzere bir araya gelmeleri, hâlihazırda bünyesinde birleşilen veya yeni kurulan şirket haricindeki şirketlerin tasfiyesiz sona ermesi olarak tanımlamak mümkündür¹.

Devralma şeklindeki birleşme, bir veya birden fazla şirketin bir şirket tarafından devralınması yoluyla gerçekleşir. Devrolan şirket veya şirketler, tüm aktif ve pasifleri ile birlikte devralan şirketin çatısı altında toplanır². Birleşme neticesinde devrolan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir. Devrolan şirket tasfiye olmaksızın sona erer. Bunun nedeni devrolan şirketin tüm aktif ve pasifleriyle devri neticesinde uhdesinde herhangi bir malvarlığı kalmamasıdır³. Devralan şirketin tüzel kişiliğinde ise herhangi bir değişim meydana gelmez. Gerçekten, devralan şirket varlığını sürdürür, ancak şirketin sermaye ve ortaklıklarında değişiklik meydana gelir. Devralma işleminin devrolunan şirketler açısından katılma niteliğinde olduğu söylenebilir. Bu sebeptendir ki, devralma yoluyla birleşme, katılma olarak da ifade edilmektedir⁴. Devralma şeklindeki birleşmeler yeni bir şirket ortaya çıkarmaz.

Yeni kuruluş şeklinde birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birleşme amacıyla yeni kurulacak bir şirket tüzel kişiliği altında birleşmesi işlemidir⁵. Yeni kuruluş şeklinde birleşmeye konu şirketler malvarlıklarını birleşilen şirkete devrederler. Devir işlemi külli halefiyet yoluyla gerçekleşir. Böylece devrolan şirketlerin bütün malvarlığı, diğer deyişle bütün hak ve borçları, yeni kurulan ortaklığın uhdesine geçer⁶. Devredilen şirketler ticaret sicilinden silinir ve sona erer. Ancak bu şirketler bakımından tasfiye süreci söz konusu olmaz⁷.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 19/1'de düzenlenmiş bulunan devir, Türk Ticaret Kanununda (TTK) birleşme türü olarak yer alan devralma yoluyla birleşmeden farklıdır. Belirtildiği üzere TTK'da devralma, bir şirketin başka bir şirkete katılması şeklinde gerçekleştirilen birleşmeler için ifade edilmiştir. Fakat KVK'da ihdas edilmiş devir bir birleşme türünden ziyade, birleşme işleminin vergisiz şekilde gerçekleştirilmesi hususunda gereken şartları ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.

1 Reha Poroy – Ünal Tekinalp – Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014), 99; Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku - Tek Kişi Ortaklığı, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2015) 681; Kağan Susuz, “Birleşme”, *Şirketler Hukuku Şerhi*, ed. Kemal Şenocak (Ankara: Seçkin, 2023), I/205.

2 Susuz, “Birleşme”, I/206.

3 Susuz, “Birleşme”, I/206; Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), I/211.

4 Tekinalp, *Sermaye Ortaklıkları*, 681; Susuz, “Birleşme”, I/206.

5 Pulaşlı, *Şerh*, I/212; Susuz, “Birleşme”, I/208. Tekinalp (Poroy-Çamoğlu), *Ortaklıklar*, 102.

6 Pulaşlı, *Şerh*, I/212; Susuz, “Birleşme”, I/208.

7 Pulaşlı, *Şerh*, I/212; Susuz, “Birleşme”, I/208.

Birleşmeler, TTK'da düzenlenmiş olan devralma yoluyla ya da yeni kuruluş yoluyla gerçekleşecek olması fark etmeksizin, KVK m. 19/1'deki şartlar bünyesinde bulunuyor ise vergisiz olarak gerçekleştirilebilecek ve KVK açısından devir olarak nitelendirmek mümkün olacaktır. Birleşme işlemi, külli halefiyet ilkesi dâhilinde yapıldığı ve işleme taraf kurumlar tam mükellefiyete tabi olduğu takdirde devir işlemi mümkündür. Bu şekildeki birleşme işlemi, TTK'da düzenlenmiş devralma yoluyla birleşme (katılma) veya yeni kuruluş yoluyla birleşme şeklinde yapılmış olması önemli olmaksızın işlem, KVK m. 19/1 çerçevesinde devir olarak kabul edilecek ve vergisiz olacak biçimde gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Fakat birleşme, devir şartlarına haiz değilse, devralma ya da yeni kuruluş şeklinde gerçekleşmesi fark etmeksizin vergili biçimde olacaktır. KVK m. 18'e göre de ifade edildiği şekilde tasfiye hükmünde değerlendirilecektir⁸.

Literatürde kullanılan kavramlar üzerinden ifade etmek gerekirse; ticaret hukukunda şirketler, *devralma* (acquisition) ve *yeni kuruluş şeklinde birleşme* (merger, fusion, consolidation)⁹ yoluyla birleşebilmektedirler¹⁰. Çalışmanın konusunu oluşturan Kurumlar Vergisi Kanunu müessesesi olan *devir (vergisiz birleşme)* (transfer, tax-free merger), Türk Ticaret Kanunu'na göre *devralma* (acquisition) veya *yeni kuruluş şeklinde birleşme* (merger, fusion, consolidation) şekillerinin her ikisinde de ortaya çıkabilmektedir.

KVK açısından kurumların birleşmeleri, aslında bünyesinde barındırdığı aktiflerde bulunan gizli yedeklerin realize edilerek gerçek değerlerinin tespiti şeklinde kabul edilmektedir¹¹. KVK m.19/1'de ihdas edilmiş devirde ise, gizli yedeklerin realize edilmeden, devralınan kuruma ait bilançodaki yer alan değerler üzerinden devralan kuruma aktarılmasına imkân tanımaktadır. Böylece birleşme işleminin vergisiz olacak şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Bu yönüyle devir bir vergi istisnası olmamakta, bir vergi ertelenmesi sağlamaktadır. Başka bir deyişle, aktiflerin içermiş olduğu gizli yedeklerin devralan (birleşilen) kurumda elden çıkarılması nedeniyle realize edilerek vergilendirildiği zamana kadar tahakkuk edecek vergi ertelenmiş olmaktadır¹².

Çalışmamız üç başlıktan oluşmakta olup birinci başlık altında devrin şartlarına yer verilmiştir. Devir halinde vergilendirilme başlıklı ikinci kısımda ise kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaması için yerine getirilmesi gerekli şekil şartları anlatılmıştır. Ayrıca şartların yerine getirilmediği hallerde ve devir tarihine kadar tahakkuk etmiş vergilerin ödenmesi hususundan bahsedilmiştir. Üçüncü başlıkta da devir giderleri, zarar mahsubu ile iştirak hisseleri, intifa senetleri, kurucu senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğacak kazançlara uygulan kurumlar vergisi istisnasına yer verilmiştir. Bu konuların devir halinde nasıl tezahür ettiği anlatılmaya çalışılmıştır.

8 Mehmet Maç, *Kurumlar Vergisi* (İstanbul: Denet Yayıncılık, 1999), 965; Ersin Nazal, *Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri* (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015), 108; Hamdi Deniz Ege Göktuna, *Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri* (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013), 177.

9 Hikmet Sami Türk, *Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi* (Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 185, Olgaç Matbaası, 1986), 3-6.

10 Maç, *Kurumlar Vergisi*, 962; Nazal, *Vergisel*, 14,15; Haluk Sümer – E. Handan Sümer Göğüş, “Füzyonlar ve Muhasebe Yöntemlerinde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Şirket Birleşmeleri*, ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner (İstanbul: Alfa Yayınları, 2004), 363,364; Helmut Pernsteiner, “İşletme Bilimi Literatüründe Birleşme Kavramı”, çev. Çağla Ersen, *Şirket Birleşmeleri*, ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner, (İstanbul: Alfa Yayınları, 2004), 594; İbrahim Kaplan, *Şirketler Hukuku -Şirketlerde Yapı Değişikliği* (Ankara: Yetkin, 2021), 17,19.

11 Altar Ömer Arpacı, “Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* 178 (Temmuz 2003), 63.

12 İrfan Vural, “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Gerçekleştirilen Devir ve Tam Bölünme İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Vergisel Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 46; Funda Başaran Yavaşlar, “Birleşen Sermaye Şirketi Ortaklarının Vergilendirilmesi”, *Şirket Birleşmeleri*, ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner (İstanbul: Alfa Yayınları, 2004), 114, 115.

1. Devir İçin Aranılan Şartlar

KVK m.19’da hüküm altına alınan “devir”, bir birleşme türü olarak nitelendirilmemekte ve birleşmenin vergisiz şekilde gerçekleştirebilmesinin şartlarının düzenlendiği bir müessese olarak tanımlanmaktadır. KVK m.19’da hüküm altına alınmış olan şartlar kapsamında gerçekleştirilen birleşmeler devir hükmünde sayılmaktadır. Bu şartlar maddede şu şekilde ifade edilmiştir:

“a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir halindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.”

1.1. Birleşen ve Birleşilen Kurumun Kanuni Merkezi veya İş Merkezinin Türkiye’de Bulunması

Birleşmenin devir kabul edilebilmesi hususundaki ilk şart birleşmenin tarafı sıfatına haiz kurumların kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmasıdır. Diğer bir ifadeyle, devir müessesesinin ilk şartı birleşmenin tarafları olarak bulunan kurumların tam mükellef olmaları gerektirir.

Tam mükellef durumunda olan kurumların yurt içinde elde ettikleri kazançlar ile birlikte Türkiye dışında da elde ettikleri kazançların tamamından vergi mükellefiyetleri doğmaktadır. KVK m. 3/1 uyarınca kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birinin Türkiye’de bulunması halinde tam mükellef sıfatına haiz olarak vergilendirilecektir. Diğer şartlar bulunsa dahi, birleşmeye taraf kurumlardan herhangi birinin tam mükellef sıfatına haiz olmaması halinde, birleşmenin devir kabul edilmesi mümkün değildir.

KVK m. 3/5’de kanuni merkez “*vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi*” olarak tanımlanmıştır. İş merkezi de altıncı fıkrada “*iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez*” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergisiz birleşme olarak devirde, devralınan kurumun aktifleri değerlendirilmeden aktarıldığı için, devralan kurumda realize edileceği tarihe kadar vergi ertelenmesi sağlanmış olmaktadır. Bundan dolayı devralan kurumun sonrasında elde edeceği kazançların vergilendirilebilme imkânının olması gerekmektedir¹³. Dar mükellef durumunda bulunan kurumlar sadece yurt içinde elde etmiş oldukları kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle, Türkiye dışında gerçekleştirilmiş olan devir sonucunda edinmiş oldukları değerlerin ihtiva ettiği değer fazlasının vergilendirilmesi söz konusu olmadığından, değer fazlasının vergilendirilmesi ertelenemeyecektir¹⁴. Devrin tarafı olan kurumlarda tam mükellef olma şartı bu nedenle kabul edilmiştir.

13 Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Ankara: Oluş yayıncılık, 2012), 550; Hızır Tarakçı, *Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Kanunu Açısından Kurumlarda Sona Erme* (İstanbul: Polaris Yayınları, 2003), 247; Ali Haydar Yıldırım - Olcay Kolotoğlu, *Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi, Birleşmesi, Devri, Nevi Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi* (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003), 358; Nazal, *Vergisel*, 119; İrfan Vural, *Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu* (Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009), 871.

14 Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 550; Tarakçı, *Kurumlarda Sona Erme*, 246; Ahmet Kavak, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri* (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009), 171; Sami Karacan - Suphi Aslanoğlu, “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerin Vergilendirme Karşısındaki Durumu II”, *Yaklaşım Dergisi* 173 (Mayıs 2007), 189.

Ancak tam mükellef olma şartı, Avrupa Birliğine üye bir devlete ait kurumun devrine engel teşkil etmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu husus, Avrupa Birliğine tam üyelik durumunda olup vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemeler gerçekleştirildiği halde, mükellefiyete dayalı bir ayrımcılığa neden olmaktadır. Keza 2009/133/EC sayılı “Birleşme Direktifi” de birleşme işlemleri hususunda ortak bir vergilendirme rejimi benimsemektedir. Bu rejim kapsamında üye devletlerin mali çıkarları “işyerine bağlı bulunma şartı” çerçevesinde koruma altına alınmaktadır ve devredilen kıymetlerin sınır dışına çıkarılması kabul edilmemiştir. İşyerine bağlı bulunma şartı, birleşme neticesinde realize edilmeyen kârların tahakkuk edeceği devletin vergilendirme yetkisini, söz konusu kazançların bağlı bulunduğu aktifler üzerinden korumasına imkân vermektedir. Devreden kurumun mukim olduğu üye devlet, aktiflerin iş yerine bağlı bulunmasından dolayı vergilendirme hakkını kaybetmemiş olmaktadır. Yalnızca işlem gerçekleştiği anda geçici olmak üzere vergi talep etme hakkından vazgeçmekte olup vergi ertelenmesi yapılmış olmaktadır¹⁵. Söz konusu kıymetlerin sonrasında satılması durumunda devreden kurumun üye devleti ortaya çıkan değer artış kazancını vergilendirmesi mümkündür.

Bu yönde bir çözüme iç hukukumuz ve uluslararası anlaşmalar çerçevesinde de ulaşılabilir. Tam mükellef kurumun, dar mükellef bir kurum tarafından devralınması durumunda, tam mükellef kurumun bilançosunda yer alan kıymetler, dar mükellef kurumun bilanço değerlerine aktarılacaktır. Böyle olmakla birlikte fiiliyatta söz konusu kıymetlerin yer değiştirmeleri çoğunlukla imkân dâhilinde olmayacaktır. Devralınan kuruma ait üretim tesisleri, fabrikalar, tesisatlar gibi varlıkların yer değiştirmeleri oldukça zordur. Türkiye sınırları dâhilinde kalacak olan bu kıymetler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının¹⁶ iş yerini tanımlayan 5’inci maddeleri ile VUK m.156 kapsamında işyeri kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün olmaktadır. Bundan dolayı, söz konusu kıymetler birleşme ile devralan kurum bünyesine geçmiş olmakla birlikte, Türkiye’de kalacak olması nedeniyle birleşme sonrasında realize edilmeleri durumunda Türkiye’de vergilendirilmesi mümkündür. Şöyle ki, Türkiye’de yer alan bu kıymetlerden elde edilecek değer artış kazançları, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının 13’üncü maddeleri ve KVK m.3 çerçevesinde, Türkiye’de elde edilen kazanç olarak nitelendirilmesi imkân dâhilindedir. Bu şekilde direktifte yer alan çözüme ulaşılması mümkün olmakla birlikte, düzenleme yapılarak sınır ötesi birleşmelerde Türkiye’nin mali çıkarları hususuna zarar vermeden gerçekleştirilmesi imkânı sağlanmalıdır¹⁷.

Dar mükellef bir kurumun tam mükellef kurum tarafından devralınması halinde ise, değer artışları yönünden Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Vergilendirme, kurumun tam mükellefiyete tabi olduğu ilgili ülkede yapılabilecektir. Türkiye tarafından vergi salınmasının imkân dâhilinde olmadığı değer artışının, devralan kurum nezdinde ortaya çıkacağı tarihe kadar ertelenmesi de söz konusu olmayacaktır¹⁸.

Keza, devrin şekle ilişkin şartları arasında bulunan devralan kurumdaki taahhütname istenmesinin amacı, infisah eden kurumun ödenmemiş ve tahakkuk edecek vergilerinin ödenmesi ile diğer vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususlarında devralan kurumu vergi sorumlusu olarak muhatap almaktır. Böylelikle hazinenin vergi kaybına da sebep olunmasını engellemektir. Dar

15 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 198.

16 Uluslararası model vergi anlaşmaları hakkında bilgi için bakınız; Gökhan Terzi, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri”, *Gümrük Ve Ticaret Dergisi* 12 (Haziran 2018), 30-41; Uğur Kızılgül – Furkan Beşel, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye’nin Model Yaklaşımı”, *Maliye Araştırmaları Dergisi* 5/3 (Kasım 2019), 301-321.

17 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 199.

18 Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 551.

mükellef olan bir kurumun devralınması durumunda Türkiye'nin vergilendirme yetkisinde bulunmayan vergi için sorumluluğun devralan kuruma yüklenmesi mümkün değildir. Bu halde devralan kuruma sorumluluğun izafe edilemiyor olmasından dolayı birleşme işleminin devir olarak değerlendirilmemesi doğru bir yaklaşım değildir. Vergilendirilecek bir kazancın olmadığı dar mükellef bir kurumun devralınması konusunda, sorumluluğun devralan kuruma yüklenemiyor olmasından dolayı vergi kaybı da ortaya çıkmış olmayacaktır¹⁹.

1.2. Münfesih Kurumun Devir Tarihindeki Bilanço Değerlerinin, Birleşilen Kurum Tarafından Bir Bütün Halinde Devralınması ve Aynen Bilançosuna Geçirilmesi

Birleşmenin vergisiz olacak şekilde yapılabilmesi, devir sayılabilmesi için KVK m.19/1-b'de belirtilen ikinci şart, birleşen (devralınan) kurumun devir tarihinde yer alan bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından kül halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi halidir.

Devirde, infisah eden kurumda bulunan iktisadi kıymetlerin ve emtianın yeni bir değerlemeye tabi tutulmayıp olduğu haliyle devralan kuruma intikal ettirilmesi gerekmektedir²⁰. İnfisah eden kurum bilançosunda yer alan değerler, olduğu gibi kayıtlı değerleri²¹ ile devralan kurumun bilançosuna geçirilecektir. Bu şekilde devir sırasında devrolan, infisah eden kurum bünyesinde bulunan gizli yedekler realize edilmeden aktarılmış olacaktır. Daha sonrasında devralan kurum bünyesine aktarılmış olan bu kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, gizli yedekler nedeniyle ortaya çıkacak değer artışı vergiye tabi tutulacaktır²².

Birleşen kuruma ait bilanço değerlerinin olduğu gibi devralınması hali olan devir, münfesih kurum ile devralan kurumların bilanço kalemlerinin herhangi bir değişiklik yapılmayıp, kayıtlı değerlerinin toplanması suretiyle konsolide edilmesini gerektirmektedir²³. Münfesih kurumun aktif ve pasif düzenleyici hesaplarının da, bilançosundaki gerçek aktif ve pasif kalemleri ile birlikte devri yapılmalıdır. Böylece devir işlemi, devralan ve devrolunan, münfesih kurumlara ait bilançoların konsolidasyonu yoluyla gerçekleştirilmiş olacaktır. Her iki kurumun bilançolarındaki kalemlerinde belirtilen tutarları üzerinden bir değişiklik yapılmadan, üst üste konulması ile konsolide edilmesi gerekmektedir²⁴.

Bilançoda yer alan tüm kalemlerin aynen geçirilerek bilançoların konsolide edilmesi bazı sorunlara neden olacaktır. Bu durumda özellikle nominal sermayenin olduğu gibi aktarılması hususu önem arz etmektedir. Bir görüş açısından "bilanço değerleri" kavramı, nominal sermaye dışında bulunan kalemleri kapsamaktadır. Değiştirme biriminin cari değerlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Kurumların ortaklarına sermayeden verilecek payın belirlenmesi de cari değere göre tespit edilen değiştirme birimi üzerinden gerçekleşmelidir. Bu nedenle nominal sermayenin oldu gibi, aynen geçirilmesi bazı sorunlar ortaya çıkaracaktır. Örneğin; cari değerleri birbirinden farklı olan kurumların devri halinde cari değeri daha fazla çıkan kurumun ortaklarının daha az paya sahip olmaları sonucu ortaya çıkacaktır. Bu tür sorunlara mahal vermemek için, cari değerler çerçevesinde

19 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 200; Vural, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 872.

20 Erkan Aydın, *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme* (Ankara: Seçkin, 2002), 41; Tarakçı, *Kurumlarda Sona Erme*, 248.

21 "Kayıtlı değer VUK m. 265'te mukayyet değer olarak adlandırılan kayıtlı değer, değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir." Aydın, *Değerleme*, 41.

22 Arpacı, "Devir Müessesesi", 66; Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 551; Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 172; Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 201; Maç, *Kurumlar Vergisi*, 968; Vural, "Devir ve Tam Bölünme", 46.

23 Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 553.

24 Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 553; Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 172.

değiştirme biriminin tespiti edilmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Tespiti sağlanan bu değiştirme birimi ile de birleşmeye taraf kurumların sermayeden alacakları payın belirlenmesi sağlanmalıdır. Sonuç olarak da nominal sermayenin bu çerçevede artırılması ve düzenleyici, geçici hesaplar ile bilanço denkliğinin sağlanması yerinde olacaktır²⁵. Bu hususta 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde (KVKGT) de açıklamalara yer verilmiştir. Devir halinde, kıymetlerin kayıtlı değerleri üzerinden aynen aktarılması birleşmeye taraf kurumlara kayıtlı değer üzerinden hisse verilmesini gerektirmediği ifade edilmiştir. Devre konu kıymetlerin değerlerinin belirlenmesi ve kurumların ortaklarının hakları koruyacak değişim oranının gerçek değerler üzerinden tespit edilmesi hususu belirtilmiştir²⁶.

Devralan kurum ile devrolan kurumlarda iştirak ilişkisi varlığı halinde sermaye artışı konusu ile münfesih kurumun hissedarlarının paylarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Bir kurum kendi bünyesinde iştiraki olan ya da iştirak etmiş olduğu başka kurumu kül halinde devralabilir. Bundan dolayı kurumun yapması gerekli sermaye artışı ilgili iştirak paylarına denk gelen tutardan daha az gerçekleşecektir²⁷. Bu konuya 1 seri nolu KVKGT'de de yer verilmiştir. Bu hususun KVK m.19'da belirtilen devir şartlarının ihlaline neden olmadığı Tebliğde ifade edilmiştir.

Devralan kurum, bünyesindeki iştiraki üçüncü bir ortaktan nominal bedelinden fazla bir bedel karşılığı iktisap etmiş olabilir. Bundan dolayı devralan kurumdaki iştirak maliyeti ile devrolunan kurumda yer alan sermaye birbirine eşit olmayacaktır. Söz konusu iştirak ile sermaye kalemlerinin karşılıklı olarak yok edilmesi sırasında bilanço aktifinde bir bedel kalacaktır²⁸. Bu konuda Tebliğde açıklamalara yer verilmiştir. İştirakler hesabı kısmında bulunan değer, iştirak hisseleri için belirtilen itibari değere eşit olmadığı durumlar olabilir. Oluşan bu müspet veya menfi farkın geçici hesaplarda izlenmesi mümkündür. Kurumun vergiye tabi olan kazanç tespiti ile ilişkilendirilmeden söz konusu geçici hesapların kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır²⁹.

2. Devir Halinde Vergilendirilme

KVK m.19 çerçevesinde gerçekleştirilen devirlerde, birleşme kârı doğmamaktadır. Şöyle ki birleşme nedeniyle doğan kara ilişkin olarak devralan kurumun vergi mükellefiyeti, gizli yedeklerin realize edileceği tarihe kadar ertelenmektedir. Bundan dolayı devralan, birleşilen kurumun birleşme

25 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 202-203; Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 561; Yıldırım - Kolotoğlu, *Şirketlerin Birleşmesi*, 368; Ayşe Gülçiçek, “Şirket Birleşmelerinde Değişim Oranının Tespiti ve Vergisiz Birleşmeye Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 55, 56.

26 1 seri nolu KVKGT, 19.3.1. “Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmeleri gerekmektedir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.

Ancak, yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir.

Öte yandan, devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından tenkit edilebileceği tabiidir.”

27 Nevzat Tüfekçioğlu, “Şirketlerin Birleşmesi ve İştirak İlişkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi* 255 (Kasım 2002), 5; Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 203; Nazal, *Vergisel*, 128. Olcay Kolotoğlu, “Birbirlerine İştiraki Olan Şirketlerin Devir Yoluyla Birleşmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 27-31; Vural, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 875.

28 Tüfekçioğlu, “Şirketlerin Birleşmesi ve İştirak İlişkisi”, 5.

29 1 seri nolu KVKGT, 19.1.

nedeniyle kurumlar vergisine ilişkin mükellefiyeti ortaya çıkmamaktadır³⁰. Böyle olmakla birlikte devir tahine kadar elde edilen kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir.

Birleşmenin, devir hükümlerine göre gerçekleştirilmesi sonucunda birleşme kaynaklı ortaya çıkan değer artış kazançları için vergilendirilme yapılmayacaktır. Fakat birleşmenin tarafı olan kurumların tam mükellef olmaları ile devralan kurumda bir birleşme kârının ortaya çıkmamış olması birleşme kaynaklı değer artış kazançlarına ilişkin vergilendirilme yapılmaması için yeterli değildir³¹. KVK m.19’da belirtilen şartlar dışında 20. maddede de şekle ilişkin olarak şartlar düzenlenmiştir. Bu şartlar infisah edecek kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançları ile önceki döneme ilişkin kurum kazançları ve tahakkuk edebilecek vergileri ile ilgilidir.

KVK m.20’de şekle ilişkin öngörülen ilk şart, devir tarihine kadar elde edilen kazançla ilişkin devrolan ve devralan kurumların birlikte hazırlayıp müştereken imzaladıkları münfesi (devrolan) kurumun kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesidir. Bu beyanname birleşmenin ilan tarihinden itibaren 30 gün içerisinde devrolan kurumun kayıtlı olduğu vergi dairesine verilmelidir. Devir işlemi, hesap döneminin kapanmış olduğu ay ile kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar da gerçekleştirilebilmektedir. Devir işleminin bu tarihler arasında gerçekleştirildiği takdirde, devrolan kurumun önceki hesap dönemi için hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de verilmesi gerekmektedir. Bu beyanname de yine kurumlar tarafından müştereken imzalanacaktır. Bu önceki hesap dönemine ait beyannamenin de yine aynı süre içerisinde münfesi kurumun vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Burada düzenlenen ikinci şart ise devralan kurumun devir için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde taahhütname vermesidir. Bu taahhütname vasıtasıyla, münfesi kurumun tahakkuk etmiş bulunan vergileri ile sonrasında tahakkuk edebilecek vergi borçlarının ödenmesini ve diğer ödevlerinin yerine getirileceğini devralan kurum taahhüt etmektedir. Bu şekil şartları esasa ilişkindir ve uyulmaması halinde devre ilişkin hükümlerin uygulanması mümkün olmayacaktır³².

2.1. Devir Tarihi

KVK m.20/1-a’da devir tarihi, kurumların devir kararlarının ticaret sicilinde tescil edilen tarih olduğu ifade edilmiştir. Böyle olmakla birlikte devralan ve devrolan kurumlardan hangisine ait olan tescil tarihinin devir tarihi olduğu konusunda belirleme bulunmamaktadır.

TTK m.153 gerekçesinde devrolan şirketlerin tescili neticesinde hukuksal bir sonuç oluşmakta olduğu belirtilmiştir. Devrolan şirkete ait malvarlığı “uno actu” devralan şirkete “ipso iure” geçmektedir. Bu şekilde olması nedeniyle devrolan şirketin birleşme kararına ilişkin tescilin *kurucu* etkiye sahip olduğu, devralan şirketin birleşme kararına ilişkin tescilin ise *açıklayıcı* etkiye sahip olduğu ifade edilmiştir. Bundan dolayı devralan ve devrolan kurumların birleşme hususundaki genel kurul kararlarına ilişkin tescil tarihleri birbirinden farklı olması durumunda, devir tarihi devrolan kuruma ait tescil tarihi kabul edilmelidir.

2.2. Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Verilmesi

KVK m.19 kapsamında gerçekleşen birleşmelerde, devir kaynaklı değer artış kazançlarına ilişkin vergilendirme yapılmamaktadır. Böyle olmakla birlikte, devrolan kurumun devir öncesi faaliyetlerine ilişkin kıst dönem kazancı genel hükümlere göre vergilendirilmelidir. Devir dolayısıyla

30 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 204; Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 571; Nazalı, *Vergisel*, 120.

31 Zehra Taşözü, *Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Birleşme* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2013), 123.

32 Nazalı, *Vergisel*, 120-121; Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 204; Taşözü, *Birleşme*, 123.

öncelikli olarak kıst dönem kazancına ait kurumlar vergisi beyannamesi verilmelidir. Ayrıca, devir tarihinde kanuni süreleri geçmemiş olan normal dönem beyannameleri de birlikte verilmelidir.

KVK m.20/1-a bendinde belirtildiği üzere, devir işleminden kaynaklı bir vergileme yapılmamasının ilk şartı hususunda iki beyannamenin de verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Öncelikle verilmesi gereken beyanname devrolan kurumun hesap dönemi başından devir tarihine kadar ki faaliyetleri sonucunda doğan kurum kazancına ait kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesidir. Bu beyannameyi, devir tarihi itibarıyla devrolan ile devralan kurumlar hazırlamalı ve müştereken imzalamaları gerekmektedir. Birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan tarihinden itibaren otuz gün içinde, kıst döneme ilişkin söz konusu kurumlar vergisi beyannamesi münfesi kurumun kayıtlı olduğu vergi dairesine verilmelidir.

Kıst döneme ait beyanname dışında, münfesi kurumun önceki normal hesap dönemi için de kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gerekebilir. Şöyle ki devir işlemi, hesap döneminin sona erdiği aydan yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar olan süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda söz konusu beyannamelerin birlikte verilmesi icap etmektedir. Önceki döneme ilişkin olarak hazırlanan bu yıllık kurumlar vergisi beyannamesi de müştereken imzalanmalı ve aynı sürede, otuz gün içinde birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile normal döneminde, hesap dönemi takvim yılı olanlar için nisan ayı içerisinde, verilmesi gereken önceki hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kanuni süresinden farklı olarak kıst dönem beyannamesi ile birlikte, süresi henüz tamamlanmadan verilmiş olacaktır³³.

Bu durumu bir örnek ile ifade etmek gerekir ise, (ABC) LTD., (DEF) A.Ş.'ye katılma (devralma) yolu ile devir şartları çerçevesinde birleşmiştir. (ABC) şirketinin birleşmeye ilişkin kararı 20.02.2023 tarihinde ticaret sicilde ilan edilmiştir. Bu kapsamda, 01.01.2023 tarihi ile 20.02.2023 tarihleri arası kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi otuz günlük süre içinde verilmelidir. Yani 22.03.2023 tarihine kadar (ABC) şirketinin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekir.

2022 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi Nisan ayının başından 25.04.2023 tarihine kadar verilecekti. Fakat devir işleminden dolayı 2022 yılı hesap dönemine ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kıst dönem beyannamesinin verileceği otuz günlük süre de, 21.02.2023 tarihinden 22.03.2023 tarihine kadar verilmesi gerekecektir.

Örneğimizin tarihlerini biraz değiştirmemiz durumda bazı farklılıklar oluşacaktır. Devir tarihini 10.04.2023 olarak kabul etmemiz halinde, kıst döneme ilişkin beyannamenin 10.5.2023 tarihine kadar verilmesi gerekir. 2022 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin kıst döneme ilişkin beyanname ile birlikte aynı süre içinde verileceği konusundaki durum tartışmaya açık sayılabilir. Zira 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresi 25.04.2023 tarihinde tamamlanacaktır. Ancak, KVK m.20'nin özel bir süre belirlemesi nedeniyle bu düzenlemeye riayet edilmesi yerinde bir uygulama olacaktır³⁴. Yani, 2022 hesap dönemine ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesi 10.5.2023 tarihine kadar, kıst döneme ilişkin beyanname ile birlikte verilebilmesi mümkündür.

33 KVK m. 14/3: “Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.”

34 Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 573.

Önceki normal hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi hususundaki kanuni süresi, devir tarihi nedeniyle kısaltmakta veya uzayabilmektedir³⁵.

Şu hususu da belirtmek gerekirse, KVK m.20/1-a bendinde yer alan “ayın sonuna kadar” ifadesi “yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih” şeklinde düzeltilmesi yerinde olacaktır³⁶. Çünkü kurumlar vergisi beyannamesi ayın yirmi beşine kadar verilmektedir. Yirmi beşinden ayın sonuna kadar olan sürede devir işlemi gerçekleştirildiği takdirde beyanname verilmesi hususunda sorun ortaya çıkacaktır. Ancak vergi kanunlarında düzenlenmiş beyanname sürelerini VUK³⁷ ile Gelir İdaresi Başkanlığına bir aya kadar uzatma yetkisi verilmiş olup, fiiliyatta Nisan ayının sonu kadar uzatılmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkabilecek sorunlara engel olunmaktadır.

2.3. Taahhütname Verilmesi

Birleşmenin vergisiz gerçekleştirilebilmesi, devir hükümleri çerçevesinde bir birleşme için KVK m.20/1-b’de düzenlenmiş ikinci şart taahhütname verilmesidir. Devralan kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş bulunan vergileri ile sonrasında tahakkuk edebilecek vergi borçlarının ödenmesini ve diğer ödevlerinin yerine getirileceğini taahhüt etmesi gerekmektedir. Taahhütnamenin söz konusu devir beyannamesinin ekinde olacak biçimde münfesihi kurumun vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ayrıca taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun da verilmesi gerekmektedir³⁸. Kanunda ayrıca mahallin en büyük mal memurunun (gelir idaresi başkanlığına bağlı defterdar), devralan kurumdan teminat isteyebileceği düzenlenmiştir.

Mahallin en büyük mal memuru illerde bakanlığa bağlı *defterdar* olduğu halde, 1 seri nolu KVKGT’nin 20.1. ayırımında, “*Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında, mahallin en büyük mal memuru vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre sadece Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanması bakımından vergi dairesi başkanları, mahallin en büyük mal memuru olarak belirlenmiş idi³⁹. Yeni bir düzenleme olarak 161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁴⁰ ile Hazine ve Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı olan defterdarlıklar kapatılmıştır. Her ilde Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı kurulan defterdarlıklar olacaktır. Mevcut 29 ilde bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatını oluşturan Vergi dairesi başkanlıkları, buldukları ilin adı ile yine başkanlığa bağlı şekilde defterdarlık olarak görevlerine devam edecekleri belirtilmiştir. Bu hükümler 1 Eylül 2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Devirde, devralan kurumun vergi yükümlülüğünden daha çok vergi sorumluluğu mevzu bahis olmaktadır⁴¹. Devralan kurum, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşen asıl borçlu durumunda bulunmamaktadır. Devralan kurum, münfesihi kuruma ilişkin tahakkuk eden ve edebilecek borçların tamamı hususunda taahhüt vererek külli halef olmaktadır. Bu nedenle de vergiyi doğuran olay devralan kurumun şahsına dolaylı şekilde izafe edilmektedir⁴².

35 Nazal, *Vergisel*, 122.

36 Nazal, *Vergisel*, 122-123; Arpacı, “Devir Müessesesi”, 65.

37 VUK mük. m.28: “*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir.*”

38 Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 179; Emrullah Damar, “Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 156 (Aralık 2005), 124.

39 Ahmet Kavak, *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu* (İstanbul: İstanbul YMMO Yayını, 2017), 663-664.

40 161 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 03.07.2024 tarih ve 32591 sayılı Resmî Gazete.

41 Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2017), 82.

42 Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 82; Selim Kaneti vd., *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 143; Yusuf Karakoç,

2.4. Şartlara Uyulmaması Halinde Durum

Kurumların vergisiz olarak birleşebilmesi için KVK m.20'de yer alan şekil şartlarına uyulması zorunludur. Bu şartlara riayet edilmediği takdirde, birleşme işleminin vergilendirilmeden gerçekleştirilme imkânı bulunmamaktadır. Bunun sonucunda ise, birleşme tarihi itibarıyla devralınan kurum bünyesinde var olan değer artışları hesaplanacak ve vergilendirmeye tabi tutulacaktır⁴³.

Şartlara uyulmamasının sonucunda devir hükümleri uygulanmadığı için, birleşme kârı zamanında belirlenip beyan edilmediği durumu ortaya çıkmış olacaktır. Bu nedenle de ödenmesi gereken vergi re'sen tarhiyat yapılarak tespit edilmesi gerekmektedir⁴⁴. Bu hususta Danıştay da devir beyannamesi ve taahhütnamenin süresi içinde verilmemesinin sonucunda birleşme işleminin vergisiz şekilde gerçekleştirilme imkânının sona ereceğini ve vergilendirmesi gereken kazançlar hakkında matrahın re'sen belirlenip tarh edileceğini belirtmektedir⁴⁵. Vergi sorumlusu olarak devralan kurum re'sen tarhiyatın muhatabı olacaktır. Devralan kurumun vergi sorumluluğu KVK m.18 son fıkrası gereğince tasfiye memurlarının sorumluluğunun düzenlendiği KVK m.17 hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir.

Devrin birleşme hükümlerine tabi tutulması halinde takdir komisyonunun, birleşme kazancının yanında ayrıca infisah eden kurum bünyesindeki bilanço kıymetlerinin cari değerlerinin takdirini de gerçekleştirmelidir. Çünkü devir, birleşme sayılacak ve KVK m.18 hükümlerine tabi tutulacaktır. Bu nedenle de, devralınan kıymetler birleşilen kurumun bilançosuna cari değerlerinin tespit edilerek geçirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılmadığı takdirde, birleşen kurum bilançosunda yer alan kıymetler için değer artışı, birleşme sırasında resen vergilendirilmiş olduğu halde sonrasında elden çıkarıldıklarında da mükerrer olarak vergilendirilmeleri söz konusu olacaktır⁴⁶.

2.5. Devir Halinde Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin KVK m.14'e göre "hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi" gerekmektedir. KVK m.21/1 de ise beyan edilmiş kurumlar vergisi ödemesinin beyannamenin verilmiş olduğu ayın son gününe kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Devir ve bölünme hallerinde münfesih kurumların tahakkuk etmiş vergilerinin ödenmesi de KVK m.21/3'de düzenlenmiştir. Hesap döneminin başından devir tarihine kadar olan kıst dönem için münfesih kurum kazancına ilişkin tahakkuk eden vergilerin ödenmesi, devralan kurumun devir işleminin yapıldığı hesap döneminin vergileri ile birlikte gerçekleştirilecektir. Münfesih kuruma ait söz konusu kurumlar vergisini, devralan kurum devir işleminin yapıldığı hesap dönemi için yıllık kurumlar vergisi beyannamesini vereceği ayın sonuna kadar ödemesini yapmalıdır. Devralan kurum, bu vergiyi kendi adına tahakkuk edecek yıllık kurumlar vergisi ile birlikte ödemiş olacaktır.

Genel Vergi Hukuku – Ders Kitabı (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 186.

43 Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 574; Nazal, *Vergisel*, 124.

44 VUK m.30: "Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır."

45 Danıştay 4. Daire, K. 1997/4920 (17.12.1997).

46 Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 574.

Bu konuyu bir örnek ile ifade etmek üzere, devir işlemi hakkındaki genel kurul kararının 15.06.2023 tarihinde ilan edildiğini kabul edelim. 01.01.2023 tarihinden 15.06.2023 tarihine kadar olan kıst dönem kazancı için tahakkuk edecek kurumlar vergisi, 2023 takvim yılına ilişkin yıllık beyannamenin verileceği Nisan ayının son günü 30.04.2024 tarihine kadar ödemesinin yapılması gerekecektir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, devir işleminin tamamlanması hesap döneminin bitiminden kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği dördüncü ayın sonuna kadar olan sürede gerçekleştirilebilmektedir. Bu şekilde gerçekleştiği hallerde devir tarihini takip eden otuz gün içinde, münfesi kurum kazançları hakkında kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte önceki hesap dönemi için de kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Beyannamelerin birlikte verilmesi düzenlenmiş olmakla birlikte tahakkuk edecek vergiler için farklı ödeme süreleri tespit edilmiştir. Münfesi kurumun önceki hesap dönemi için tahakkuk edecek vergileri, kıst döneme ilişkin tahakkuk etmiş vergilerinden farklı olarak beyanname verme süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir⁴⁷. Kıst dönem kazancı için tahakkuk etmiş vergiler ise diğer durumlar ile aynı olarak rastladığı hesap dönemi için devralan kurumun ödenecek kurumlar vergisi ile birlikte ödemesi yapılacaktır.

Bu duruma örnek olmak üzere, devir işlemi hakkında genel kurul kararı ticaret sicili ilan tarihini 20.02.2023 olarak kabul edelim. Devir işlemi önceki döneme ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi henüz verilmeden gerçekleşmiş olacaktır. 01.01.2023-20.02.2023 tarihlerini kapsayan münfesi kuruma ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi, 2022 hesap dönemi yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte otuz gün içinde 22.03.2023 tarihine kadar verilmesi gerekecektir. Bu halde 2022 yılı hesap dönemi kazançları için tahakkuk edecek vergilerin, beyannamenin verilme süresi olan otuz gün içinde, son günü, vadesi olan 22.03.2023 tarihi itibarıyla ödenmesi gerekmektedir. Ancak, kıst dönem olmuş olan 01.01.2023-20.02.2023 tarihleri arasındaki kazançlar için tahakkuk etmiş vergiler ise, devir işleminin rastladığı 2023 takvim yılına ait tahakkuk edecek vergiler için ödeme zamanı olan 2024 yılı Nisan ayında devralan kurum tarafından ödenecektir. Bu vergiler için vade 30.04.2024 tarihi olacaktır.

3. Devir ile İlgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar

3.1. Devir Giderleri

Birleşmede olduğu gibi, devir nedeniyle birleşen kurumlarca yapılmış giderler de KVK m. 8/1-c uyarınca hâsılatan indirilmesi mümkün giderlerden biri arasında bulunmaktadır.

Devir kapsamında olmak üzere karşılığında herhangi bir maddi kıymet iktisap edilmeden birleşilen kurum tarafından işlerin genişletilmesiyle ilgili yapılan giderler, kuruluş ve örgütlenme giderleri niteliğinde kabul edilmektedir. Bu ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi VUK m. 282 uyarınca ihtiyari kabul edilmiştir. Yani bu giderler, KVK m. 8/1-ç hükmü çerçevesinde doğrudan dönem gideri şeklinde yazılabilecek ya da aktifleştirilmesi tercih edilmiş ise VUK m. 326'da belirtildiği üzere amortisman ayırma suretiyle de 5 yılda itfa edilebilecektir⁴⁸.

47 KVK m.21/3-b; 1 seri nolu KVKGT, 21.3.

48 Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 296; Volkan Ataoğlu, "Kuruluş ve Birleşme Giderlerinde Özellik Arz Eden Durumlar", *E-Vergi Sorunları Dergisi* 257 (Şubat 2010) (Erişim 18 Temmuz 2024).

3.2. Devir Halinde Zarar Mahsubu

KVK m. 9'da zarar mahsubu düzenlenmiştir. Madde hükmünde, belirtilmiş olan şartların gerçekleştirilmesi ile devralınan kurumun zararlarının mahsubuna da imkân tanınmış bulunmaktadır.

KVK m. 9: “(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.”

Buna göre, devir halinde beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, münfesih kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar, birleşilen kurum kazancından indirilebilecektir⁴⁹. Kanun ifadesinde belirttiği üzere, zarar mahsubu devir sayılan vergisiz birleşmeler hakkında düzenlendiğinden, KVK m. 18 uyarınca gerçekleşen birleşmeler için birleşen, infisah eden kurumun zararları, birleşilen kurum kazancından indirilemeyecektir.

Devralınan kurumun zararlarını, devralan, birleşilen kurumun kazancından indirebilmesi, ancak kanunda hüküm altına alınmış olan üç şartın birlikte var olması halinde mümkün olabilmektedir. Bu üç şart şunlardır⁵⁰:

“i. Devir yoluyla birleşen kurumun son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannameleri kanuni süresinde verilmiş olmalıdır,

ii. Devralınan kurumun faaliyetlerine devir işleminin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmelidir,

iii. Mahsup edilecek zarar devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla hesaplanan öz sermayesini geçmemelidir.”

Devralınan kurum zararı, devralan kurumda mahsuba konu olabilmesi münfesih kurumun son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni sürelerinde verilmiş olmalarına bağlanmıştır. Aksi halde devralan kurum münfesih kurumun zararlarını mahsup etme imkânı elde edemeyecektir. Beyannamelerin KVK'da belirtilen zamanda verilmemiş olması birleşmenin devir kapsamında gerçekleştirilmesi hususunda engel teşkil etmemektedir. Fakat devralan kurum kazançları için zarar mahsubu imkânından yararlanamayacaktır. Söz konusu şart sadece devralınan

49 Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 181; Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 206.

50 Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 181; Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 506.

kurumun vermesi gerekli beyannameler hakkında geçerlidir. Bu hususta aranan beyanname de kurumlar vergisine ilişkin olarak verilen beyannamelerdir. Başka vergi türleri için verilen beyannameler (Geçici Vergi, Muhtasar, KDV) hakkında bu şart aranmayacaktır⁵¹.

Devir halinde zarar mahsubu yapılabilmesi için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleriyle “*aynı faaliyete devam*” şartı getirilmiştir. Mülga 5422 sayılı KVK mükerrer m.14’de ise “*aynı sektörde faaliyet gösterme*” şeklinde ifade edilmiş şart bulunmaktaydı. Mevcut, uygulanan “*aynı faaliyete devam*” şartı daha dar kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Devralan kurumlar, devralınan kurumların faaliyetlerini devir tarihinden başlamak üzere en az 5 yıl süresince devam ettirmeleri gerekmektedir⁵². Burada aynı faaliyet ile kastedilen husus, münfesi kurumun faaliyetidir. Devralan kurumun iştiğal ettiği faaliyetini terk etmesi veya değiştirmesi önem teşkil etmemektedir⁵³. Anlamsız olarak nitelendirebilecek olan “*aynı sektörde faaliyet gösterme*” şartının değiştirilmesinin yerinde olduğu ifade edilebilir. Zira şirketlerin ana sözleşmeleri ile unvanlarında belirtilen çok sayıda faaliyet bulunmakla birlikte, fiiliyatta söz konusu bu alanların tamamında iştiğal edilmediği bilinmektedir⁵⁴. Bundan dolayı şirketlerin hangi sektörde gerçekten faaliyet yaptıklarının tespiti sorunlar çıkarmakta olduğu için değişiklik yerinde olmuştur. Ayrıca, esas sözleşmede yer almakla birlikte faaliyeti yoksa, sadece esas sözleşmede yazması neticesinde “*aynı sektörde faaliyet gösterme*” şartının kabul edilip edilmeyeceği de ayrı bir sorun oluşturmaktadır⁵⁵.

Zarar mahsubu yapılabilmesi için devralınan kurumların faaliyetine beş yıl süre ile devam edilmesi şartının amacı, zararlı kurumların ekonomiye yeniden kazandırılmalarını sağlamaktır. Böylelikle devrolan kurumun tüzel kişiliği son bulmuş olsa da ekonomik varlığı, devralan yeni kurumun bünyesinde devam etmiş olacaktır⁵⁶. Diğer taraftan, ekonomiye kazandırılmaları imkânı kalmamış kurumların zararlarının, vergiden kaçınma maksadıyla devir işlemi ile başka kurumlara aktarılması da önlenmiş olmaktadır⁵⁷.

Kurumların devir ile zarar satın almaları, sadece zarar mahsubundan yararlanabilmek maksadıyla kurum devralmalarına engel olunması, “*aynı faaliyete devam*” şartının varlığı ile sağlanmaktadır. Devralınan kurumun faaliyetleri bu şart çerçevesinde yeni kurumda teknik ve dar anlamda olmak üzere işletme faaliyeti kapsamında sürdürülecektir⁵⁸.

51 Ramazan Yakışıklı, “Devir İşlemi Sonucu Zarar Mahsup Süresi Uzatılabilir mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 348 (Ağustos 2010), 28.

52 1 seri nolu KVKGT, 9.2.2.

53 Yakışıklı, “Zarar Mahsup Süresi”, 28.

54 Mehmet Sarıtaş - İsmail Ergüneş, “Birleşme, Devir, Bölünme Müesseselerinin Zarar Mahsubu Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 247 (Ekim 2001), 147.

55 Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 208.; Sarıtaş – Ergüneş, “Zarar Mahsubu”, 147.

56 Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 309.

57 Nazal, *Vergisel*, 153.

58 Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 309; Konuya ilişkin olarak Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’ nın 21/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 sayılı Özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellef olan ... Faktoring A.Ş.’nin 04.02.2010 tarihinde nevi değişikliği yaparak İnş. Tar. Tic. Ltd. Şti.’ne dönüştüğü, ... Faktoring A.Ş. adına 2009 döneminde verilen kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edildiği ancak, adı geçen A.Ş. hakkında Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen “Özvarlık Tespit Raporu” doğrultusunda hazırlanan devir bilançosunda 2009 yılına ait zararın görünmediği belirtilerek, 2009 yılına ilişkin zararın nevi değişikliğiyle kurulan yeni şirketin geçici vergi ile kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...
İlgide kayıtlı talep formu ve eklerinin incelenmesinden, 04.02.2010 tarihinde nevi değişikliği yaparak İnş. Tar. Tic. Ltd. Şti.’ne dönüşen ... Faktoring A.Ş.’nin 2009 dönemi ve kıst döneme ait beyannamelerinde görülen geçmiş yıl zararının, anılan A.Ş. hakkında Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen “Özvarlık Tespit Raporu”nda ve nevi

Devralınan kurumların faaliyetinin 5 yıllık sürede arızı hale getirilerek kısmen durdurulması ya da sona erdirilmesi halinde zarar mahsubundan yararlanılamayacaktır⁵⁹. Faaliyetin arızı hale getirilmesi ya da sona erdirilmesi durumunda, zarar mahsubunun şartları ihlali söz konusu olacaktır. Bu nedenle de KVK m. 9 hükmüne göre, zararların mahsubundan dolayı zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergilere ilişkin vergi zıyaı doğmuş sayılacaktır. Bu zayı sayılan vergiler, cezalı tarhiyat yapılarak geri alınacaktır⁶⁰.

Ancak belirtmek gerekir ki, gayri faal bir faaliyeti mevcut olan kurumun devralınarak faal duruma getirilmesi ve beş yıl süresince devam edilmesi halinde ise, zarar mahsubu imkânından yararlanılması mümkün olmalıdır⁶¹. Konuya ilişkin olarak verilen bir özalgede şu şekilde bir açıklamaya yer verilmiştir⁶²:

*“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesi kapsamında kurumların, devraldıkları kurumun geçmiş yıl zararlarını, münfesih kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün olup, **gayri faal olarak devir alınsa bile şirketinizce faaliyete geçirilerek, bu faaliyetine devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla devraldığınız şirketin devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen geçmiş yıl zararlarını Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesi hükümleri doğrultusunda kurum matrahınızın tespitinde indirim konusu yapmanız mümkündür.**”*

Devir işleminin tarafı kurumların faaliyetlerinin aynı sektörde olması zorunlu değildir. Önemli olan husus münfesih kurumun faaliyetinin olduğu şekilde devam ettirilmesidir. Zararının mahsubuna konu kazanç devralınan kurumun faaliyetlerinden elde edilecek kazanç ile de sınırlı

değişikliği sonrası hazırlanan devir bilançosunda yer almadığı ayrıca, adı geçen A.Ş.'nin faaliyet konusunun faktoring hizmetleri olmasına rağmen nevi değişikliği sonucu kurulanİnş. Tar. Tic. Ltd. Şti.'nin faaliyet konusunun inşaat işleri ile tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi ve ticareti olduğu, bu sebeple devir (nevi değişikliği) neticesinde zarar mahsubu yapacak limited şirketin anonim şirketin faaliyetine aynen devam etmediği anlaşılmıştır.

Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin nevi değişikliği sonucunda devraldığı ... Faktoring A.Ş.'nin geçmiş yıl zararının açılış bilançosunda görünmemesi ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süre ile devam edilmemesi nedeniyle, 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

59 1 seri nolu KVKGT, 9.2.2; KVK m.9'nun gerekçesi: “Kanunda yer alan "devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.”

60 Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu, 309; Konuya ilişkin olarak Kırklareli Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 24/05/2016 tarih ve 19174029-010.01-15 sayılı Özalgesi:

“... Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz tarafından 2012 yılında aktif ve pasifiyle birlikte küll halinde devralınan şirketlerin, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olmaları ve devralan kurumunuzca bu şirketlerin faaliyetlerinin devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam ettirilmesi şartıyla, devralınan şirketlerin devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarlarını geçmeyen zararlarının, şirketinizce kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak, devraldığınız şirketlere ait fabrikaların faaliyetlerinin, devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle şirketiniz tarafından devam ettirilmeyip, teknolojik yapılarının eski olması, yatırım maliyetlerinin yüksek olması, yatırımları karşılayabilecek işletme sermayesinin yetersiz olması gibi nedenlerle bu fabrikaların kiraya verilmesi işlemi, devralınan şirketlerin faaliyetlerinin arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi anlamına geleceğinden, bu durumda (fabrikaların faaliyetlerine kiracılar tarafından devam edilse dahi), 2012 ve müteakip yıllarda yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için de vergi zıyaı doğmuş olacaktır.”

61 Yakışıklı, “Zarar Mahsup Süresi”, 28; Vural, Kurumlar Vergisi Kanunu, 458.

62 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-19-7445/2418 sayılı Özalgesi.

tutulmamıştır. Yeterli miktarda kazanç varlığı bulunmasında, devralan kurum zararın tamamını devralma yılında indirilebilecektir⁶³.

Zarar mahsubu için diğer şart öz sermaye tutarının aşılmasıdır. Öz sermaye, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kurumun devir tarihinde tespit edilen öz sermayesidir. VUK m. 192 hükmüne göre, aktif toplamı (mevcutlar ve alacaklar) ile borçlar arasında bulunan fark öz sermayeyi ifade etmektedir⁶⁴. Öz sermaye tutarının aşılması düzenlemesinin amacı, bütünüyle zararda olan kurumların devralınarak vergiden kaçınmanın önlenmesi ve zarar mahsubu hükümlerinin gayesi çerçevesinde kullanılmasının sağlanmasıdır. Zarar mahsubu hakkı, mülga 5422 sayılı KVK hükümlerinde devralınan kurumun aktif toplamı ile sınırlı olarak düzenlenmişti. Bu sınırlamaya rağmen, aktif toplamı şişirilmek suretiyle indirilebilecek zarar tutarının artırılması yoluna kurumlar tarafından başvurulması mümkün olabilmekteydi⁶⁵.

Devralınan kurumun öz sermayesinin sıfır veya negatif olması durumunda ise zarar mahsubu ile kurum kazancından indirim yapılamayacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da zararı sermayelerini tüketecek duruma ulaşmış kurumların devre konu olması halinde geçmiş yıllara ilişkin zararlarının kurum kazancından indirilemeyeceği yönünde karar vermiştir. Kanunun koruduğu amacın dışında vergilendirilecek kazancın azaltıldığını ifade ettiği 11.06.1999 tarihli karar;

*“Kurumlar Vergisi Kanununun 37. ve 38. maddelerinde koşulları düzenlenen devir ve birleşmeye ilişkin kurullarla, şirketlerin sermaye yapılarına güç kazandırılmak amaçlanmıştır. Ticari organizasyonlarda temel amaç kâr elde etmek ve bunu en yüksek düzeye ulaştırmak olduğundan, bu kurullar, aynı amaçla öngörüldüğü için birleşmeden doğan kazançların vergilendirilmesinden vazgeçilmiştir. Olayda her ne kadar davacı kurum tarafından, aynı holdinge bağlı yedi ayrı şirketin devralınmasına ilişkin işlemler gerek Türk Ticaret Kanunu, gerekse Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddelerine biçim yönünden uygunsuz da, kendisi de gerçekte faal olmayan davacının aynı durumda bulunan ve büyük bölümü holdinge olan borçları nedeniyle oluşmuş geçmiş yıl zararları inceleme raporunda da saptandığı gibi, sermayelerini tüketecek düzeye ulaşmış bu şirketlerin devralınmasıyla, yasa da öngörülen amacın gerçekleşmesine olanak bulunmadığı açıktır... söz konusu şirketlerin devir bilançolarında görülen zararlar indirilmek suretiyle yasanın koruduğu amaç dışında vergilendirilecek kazancın azaltıldığı sonucuna varılmıştır.”*⁶⁶

Devir işlemine taraf kurum borca batık durumda bulunuyorsa zarar mahsubu ile kazançtan indirim imkânından yararlanılamayacaktır. Kanun ile ihdas edilmiş zarar mahsubu müessesesi işletme kaynaklarında optimal şekilde kullanımın teşvikini sağlamaya yöneliktir⁶⁷. KVK m. 9’un gerekçesinde de devralınan kurumun zararlarını devralan kuruma mahsup imkânı verilmesinin amacı olarak bünyelerinde zarar ortaya çıkan şirketlerin ekonomiye yeniden kazandırılması olduğuna yer verilmiştir.

Devralınan zararlar, münfesihi kurumda ortaya çıktıktan sonra beş yıl içinde mahsup edilebilmektedir. Devir halinde kazançtan mahsup edilme imkânı olan zararların hangi hesap dönemine ilişkin oldukları mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilmektedir. Belirlenen

63 Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 310.

64 1 seri nolu KVK Genel Tebliği, 9.2.1; Ayrıca Öz sermaye hesabında da bu Tebliğin (12.1.5) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

65 Burhan Gündoğdu, “Devir ve Tam Bölünme İşlemlerinde Zarar Mahsubu”, *Yaklaşım Dergisi*, 183 (Mart 2008), 90; Fuat Altundal, “Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular”, *Vergi, Sorunları Dergisi*, 175 (Nisan 2003), 70, 71.

66 Danıştay VDDK, K. 1999/334 (11.06.1999).

67 Ali Çiçen - Nedim Tolga Süer, “Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 291 (Kasım 2005), 113.

dönemlerin devralan kurumlar tarafından beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmeleri gerekmektedir. Öz sermaye sınırından fazla olan zarar tutarları olduğu takdirde iptal edilmektedir⁶⁸.

3.3. Devir Halinde İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançların Durumu

KVK m. 5/1-e bendine göre, kurumların en az iki yıl⁶⁹ boyunca aktiflerinde buldukları iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri,⁷⁰ rüçhan hakları⁷¹ ve aynı fıkranın (a) bendinde belirtilen istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından elde edilen kazançların %50'si⁷² kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak, menkul kıymet ticareti yapan kurumların, bu kapsamda ellerinde buldukları değerlerin satışından elde etmiş oldukları kazançları istisna kapsamına dahil edilmemiştir.

Satış kaynaklı kazanç istisnası olan bu hükme KVK m.5/1-a⁷³ bendinde belirtilen yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançlar 8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun m.22 ile eklenmiştir. Taşınmaz satışından doğan kazançlar ise 14.7.2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanun m.19 ile istisna kapsamından çıkarılmıştır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği 15.7.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için istisna uygulanmaya devam edilecektir. Şu kadar ki, 5 Aralık 2017 tarihinde %75'den %50 ye düşürülen oran %25 olarak uygulanacaktır. Yani, 15.7.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %25'i kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Bu tarihten itibaren iktisap edilen taşınmazlar için ise (e) bendi kapsamında istisna artık bulunmamaktadır.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanabilmektedir. Satış bedelinin de satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir.

Kazancın istisnadan yararlanan kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. İstisna, satış kazancının %50'sine uygulanmasından dolayı, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmamaktadır. Sadece istisnadan yararlanan kazanç miktarının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir⁷⁴. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılmaması gerekmektedir. Bu şartta aykırı olarak yapılan işlemlere tabi olan kısımlar için, uygulanan istisna kapsamında zamanında tahakkuk

68 1 seri nolu KVKGT, 9.2.3.

69 1 seri nolu KVKGT, 5.6.2.3.1.: "İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir."

70 1 seri nolu KVKGT, 5.6.2.2.2. "İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri".

71 1 seri nolu KVKGT, 5.6.2.2.3. "Rüçhan hakları".

72 İştirak hisseleri, intifa senetleri, kurucu senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna oranı %75 olarak uygulanmaktaydı. Ancak bu oran 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile 27 Kasım 2024 tarihinden itibaren %50'ye düşürülmüştür.

73 KVK m.5/1-a: "Kurumların; 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları, kurumlar vergisinden müstesnadır."

74 1 seri nolu KVKGT, 5.6.2.3.2.

ettirilmeyen vergiler, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir⁷⁵. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi gerçekleşmesi halinde de bu hüküm uygulanmaktadır. Ancak Kanuna göre yapılan *devir ve bölünmeler* hariç tutulmuş olup, bu hallerde istisnadan yararlanılabilmektedir.

İştirak hisselerinin satılması ile elde edilen kazançlara istisna getirilmesinin amacı, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olmasıdır⁷⁶. Bu nedenle, söz konusu aktif kıymetlerin para karşılığı olmadan devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmeleri ile kamulaştırma işlemleri kurumların finansman imkânlarını artıracığından istisna kapsamında bulunmaktadır⁷⁷.

Kanunda belirttiği üzere devir halinde bu istisnadan yararlanılabilmekte olup söz konusu kıymetlerin satışı ve iktisap tarihleri devirden önce veya sonra olması durumu önem arz etmektedir. Kanuna göre, devir yoluyla edinilen iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında, bu varlıkların aktifte bulunma sürelerinin hesaplanmasında, devreden kurumda geçen süreler de dikkate alınacaktır (m.5/1-e/5). Bu nedenle, devir tarihinden sonra yapılacak satıştan elde edilen kazançlara istisna uygulanabilmesi için iki yıl süreyle aktifte bulunma şartının sağlanmasında, bu varlıkların edinim tarihi olarak münfesih kurumda edinildikleri tarih esas alınması gerekmektedir. Bu varlıkların her iki kurumun bilançolarında yer aldığı toplam süre dikkate alınacaktır.

Eğer devir tarihinden önce satış yapılmışsa ve satıştan elde edilen kazanç, KVK m. 5/1-e kapsamında sermayeye eklenmiş veya bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulmuşsa, devralan kurum bu istisnadan faydalanabilecektir. Kazancın pasifte özel bir fon hesabına aktarılmasından itibaren 5 yıl süresince işletmeden çekilmemesi ve devralan kurumun tasfiye edilmemesi şartıyla, devralan kurumda herhangi bir vergilendirme yapılmayacaktır.

KVK m.18 uyarınca gerçekleşen birleşmeler ise tasfiye hükmünde olduğundan (e) bendi kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle, infisah eden kurumdan birleşilen kuruma devredilen istisna dâhilindeki varlıklar için iktisap tarihinin başlangıcı olarak birleşmenin gerçekleşmiş olduğu tarih esas alınacaktır. İnfisah eden kurumda geçen süreler dikkate alınmayacak ve iki yıllık sürenin birleşilen kurumda geçmesi gerekecektir⁷⁸. Sürenin tamamlanması ile birlikte mezkûr kıymetlerin satışından elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisna edilebileceği mümkündür.

SONUÇ

Birleşme kurumu konu olarak; borçlar hukuku, ticaret hukuku, rekabet hukuku, vergi hukuku ve sermaye piyasası hukuku gibi çeşitli hukuk dallarını ilgilendiren disiplinler arası bir konudur. Çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergisiz birleşme olarak nitelenen devir incelenmeye çalışılmıştır. KVK'da düzenlenen devir, Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan şirketlerin devralma şeklinde birleşmeden farklıdır. Kanunda belirtilen şartlar olduğu takdirde, devir açısından TTK'ya göre yeni kuruluş veya devralma şeklinde birleşme olması önem arz etmemektedir.

75 Vural, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 216.

76 Vural, *Kurumlar Vergisi Kanunu*, 222-223.

77 1 seri nolu KVKGT, 5.6.2.4.1.

78 Nazalı, *Vergisel*, 114; Kavak, *Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme*, 160; Göktuna, *Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi*, 193.

Birleşmenin devir sayılıp, vergisiz olarak gerçekleştirilebilmesi için şartlar KVK m.19'da düzenlenmiştir. Bu şartlar; infisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması ve birleşen (devralınan, münfesihi) kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen (devralan) kurum tarafından bütün halinde devralınarak aynen bilançosuna geçirilmesidir.

KVK m.19 çerçevesinde gerçekleştirilen devirlerde, birleşme kârı doğmamaktadır. Devralan kurumun birleşmeden kaynaklanan kara ilişkin vergi yükümlülüğü, gizli yedek akçelerin realize edildiği tarihe kadar ertelendiğinden, devralan kuruma kurumlar vergisi uygulanmamaktadır. Devir durumunda vergilendirilmemek için KVK m.20'de belirtilen şekil şartları bulunmaktadır. İlk şart, devrolan ve devralan kurumun devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları devrolan, münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin ilanından itibaren 30 gün içinde devrolan kurumun vergi dairesine sunmalarınıdır. Diğer bir şart ise, devralan kurumun, devrolan kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğine ve diğer yükümlülüklerini yerine getireceğine dair taahhütname vermesidir. Bu şekil şartları esasa ilişkin olup, uyulmaması durumunda devirle ilgili hükümlerin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Devirde, bilançodaki aktif ve pasifler kül halinde devralan kuruma geçtiğinden dolayı, zarar mahsubu ile iştirak hisseleri, intifa senetleri, kurucu senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazanç istisnasından yararlanılabilmektedir. Bu hususlara ilişkin sürelerde, her iki kurumdaki geçen süreler birlikte dikkate alınmaktadır. İştirak hisseleri, intifa senetleri, kurucu senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlara ilişkin uygulanan %75 oranındaki istisna, 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile 27 Kasım 2024 tarihinden itibaren %50'ye düşürülmüştür. Taşınmaz satışından doğan kazançlara ilişkin istisna ise kaldırılmıştır. Ancak 15.07.2023 tarihi itibarıyla daha önceden kurumların aktif kısmında yer alan taşınmazlar için kurumlar vergisinden istisna oranı %25 olarak uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

Altundal, Fuat. "Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Konular". *Vergi, Sorunları Dergisi* 175 (Nisan 2003), 67-74.

Arpacı, Altar Ömer. "Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi". *Vergi Sorunları Dergisi* 178 (Temmuz 2003), 63-74.

Ataoglu, Volkan. "Kuruluş ve Birleşme Giderlerinde Özellik Arz Eden Durumlar". *E-Vergi Sorunları Dergisi* 257 (Şubat 2010), Erişim 18 Mayıs 2024. <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kurulus-ve-orgutlenme-giderlerinde-ozellik-arz-eden-durumlar/2732>

Aydın, Erkan. *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2002.

Çiçen, Ali - Süer, Nedim Tolga. "Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu". *Vergi Dünyası Dergisi* 291 (Kasım 2005), 109-113.

Damar, Emrullah. "Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-I". *Yaklaşım Dergisi* 156 (Aralık 2005), 121-126.

Göktuna, Hamdi Deniz Ege. *Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.

Gülçiçek, Ayşe. “Şirket Birleşmelerinde Değişim Oranının Tespiti ve Vergisiz Birleşmeye Etkisi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 51-56.

Gündoğdu, Burhan. “Devir ve Tam Bölünme İşlemlerinde Zarar Mahsubu”. *Yaklaşım Dergisi* 183 (Mart 2008), 88-93.

Kaneti, Selim vd. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2. baskı 2022.

Kaplan, İbrahim. *Şirketler Hukuku -Şirketlerde Yapı Değişikliği*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.

Karacan, Sami - Aslanoğlu, Suphi. “Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerin Vergilendirme Karşısındaki Durumu II”. *Yaklaşım Dergisi* 173 (Mayıs 2007), 185-193.

Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku – Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2019.

Kavak, Ahmet. *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*. İstanbul: İstanbul YMMO Yayını, 2. Baskı 2017.

Kavak, Ahmet. *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı 2009.

Kızılgül, Uğur – Beşel, Furkan. “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı”. *Maliye Araştırmaları Dergisi* 5/3 (Kasım 2019), 301-321.

Kolotoğlu, Olcay. “Birbirlerine İştiraki Olan Şirketlerin Devir Yoluyla Birleşmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 26-33.

Maç, Mehmet. *Kurumlar Vergisi*. İstanbul: Denet Yayıncılık, 3. Baskı 1999.

Nazalı, Ersin. *Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015.

Öncel, Mualla vd. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 26. Bası, 2017.

Özbalcı, Yılmaz. *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012.

Pernsteiner, Helmut. “İşletme Bilimi Literatüründe Birleşme Kavramı”. çev. Çağla Ersen. *Şirket Birleşmeleri*. ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner. 589-614. İstanbul: Alfa Yayınları, 2004.

Poroy, Reha – Tekinalp, Ünal – Çamoğlu, Ersin. *Ortaklıklar Hukuku I*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, Yeniden Yazılmış 13. Bası, 2014.

Pulaşlı, Hasan. *Şirketler Hukuku Şerhi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Sarıtaş, Mehmet - Ergüneş, İsmail. “Birleşme, Devir, Bölünme Müesseselerinin Zarar Mahsubu Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 247 (Ekim 2001), 145-149.

Susuz, Kağan. “Birleşme”. *Şirketler Hukuku Şerhi*. ed. Kemal Şenocak. Ankara: Seçkin, 2023.

Sümer, Haluk – Sümer, E. Handan. “Füzyonlar ve Muhasebe Yöntemlerinde Meydana Gelen Gelişmeler”. *Şirket Birleşmeleri*. ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner. 361-380. İstanbul: Alfa Yayınları, 2004.

Tarakçı, Hızır. *Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Kanunu Açısından Kurumlarda Sona Erme*. İstanbul: Polaris Yayınları, 2003.

Taşöz, Zehra. *Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Birleşme*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2013.

Tekinalp, Ünal. *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku - Tek Kişi Ortaklığı, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2015.

Terzi, Gökhan. “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri”. *Gümrük Ve Ticaret Dergisi* 12 (Haziran 2018), 30-41.

Tüfekçioğlu, Nevzat. “Şirketlerin Birleşmesi ve İştirak İlişkisi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 255 (Kasım 2002), 4-9.

Türk, Hikmet Sami. *Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 185, Olgaç Matbaası, 1986.

Vural, İrfan. “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Gerçekleştirilen Devir ve Tam Bölünme İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Vergisel Hususlar”. *Vergi Sorunları Dergisi* 304 (Ocak 2014), 45-50.

Vural, İrfan. *Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009.

Yakışıklı, Ramazan. “Devir İşlemi Sonucu Zarar Mahsup Süresi Uzatılabilir mi?”. *Vergi Dünyası Dergisi* 348 (Ağustos 2010), 26-31.

Yavaşlar, Funda Başaran. “Birleşen Sermaye Şirketi Ortaklarının Vergilendirilmesi”. *Şirket Birleşmeleri*. ed. Haluk Sümer – Helmut Pernsteiner. 111-136. İstanbul: Alfa Yayınları, 2004.

Yıldırım, Ali Haydar - Kolotoğlu, Olcay. *Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi, Birleşmesi, Devri, Nevi Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

İDARİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİL TESPİTİ KURUMU
EVIDENCE INSTITUTION IN ADMINISTRATIVE PROCEEDING LAW



Ahmet Furkan KARACAN^{1*}

¹ Avukat, Ankara Barosu, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, Ankara, Türkiye, ahmetfurkan.karacan@student.asbu.edu.tr.

*Sorumlu Yazar/Corresponding Author

Öz: Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak hak arama hürriyeti yargı sistemimizin temel ilkelerindedir. Bu ilkenin idari yargılama hukukunda uygulanabilmesi için gerekli hususlardan biri ise delil tespiti müessesesidir. Kanaatimizce idari yargı bağlamında delil tespiti, en az hukuk yargılamasındaki kadar önemlidir. Bu husus idari yargıda delillere ulaşmanın zorluğundan ileri gelmektedir. Gerçekten ülkemiz uygulamaları göz önüne alındığında kişiler birçok durumda idari işlemin sebebini veya idari işlemin dayandığı delilleri dahi öğrenmekte zorluk yaşamaktadır. İdare bir idari işlem tesis etmekte ve çoğu zaman hakkında idari işlem tesis edilen kişi iptal davasında öne süreceği delillere sahip bulunmamaktadır. Bu anlamda idari yargıda delil tespiti talebine ayrıca önem verilmelidir. Ancak ülkemiz idari yargı uygulamasında delil tespiti adı altında bir dava türü olmayıp bu hususta adli yargıya atıf yapılmış veya idari dava açıldıktan sonra delil tespiti kurumuna yer verilmiştir. Çalışmamızın da esas konusunu oluşturan bu konuda İdari Yargılama Usul Kanunu ve ilgili mevzuat yetersiz kalmıştır. İdari yargı mevzuatımızda yalnızca bir idari dava açıldıktan sonra delil tespiti kurumu düzenlenmiş; dava açılmadan önceki delil tespiti konusunda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılmıştır. Bu durum da beraberinde birçok tartışmayı getirmiştir. Biz de bu nedenle çalışmamızda delil tespiti kurumunu genel olarak açıkladıktan sonra idari dava açılmadan önceki ve dava açıldıktan sonraki delil tespiti müesseselerine ayrıntısıyla değindik. Ayrıca teorik ve pratik anlamda idari yargıda delil tespiti talebini de ele aldık.

Anahtar Kelimeler: Delil, Delil Tespiti, İdari Yargılama Hukuku, İdari Dava.

Geliş Tarihi/Received:
01.08.2024

Kabul Tarihi/Accepted:
30.12.2024

Yayımlanma Tarihi/
Available Online:
31.12.2024

Abstract: As a result of the rule of law, the freedom to seek justice is one of the fundamental principles of our judicial system. One of the issues required for the application of this principle in administrative jurisdiction law is the institution of evidence detection. In our opinion, the determination of evidence in the context of administrative justice is at least as important as in civil proceedings. This issue arises from the difficulty of accessing evidence in administrative jurisdiction. Indeed, considering the practices of our country, in many cases people have difficulty in learning the reason for the administrative action or even the evidence on which the administrative action is based. The administration establishes an administrative action, and most of the time, the person against whom the administrative action is taken does not have the evidence to put forward in the annulment case. In this sense, special importance should be given to the request for evidence in the administrative judiciary. However, in our country's administrative judicial practice, there is no type of case called evidence detection, and in this regard, reference is made to the judicial judiciary or the institution of evidence detection is included after the administrative case is filed. The Administrative Procedure Law and relevant legislation are inadequate on this issue, which is the main subject of our study. In our administrative justice legislation, the institution of evidence detection is regulated only after an administrative case is filed, and reference is made to the Code of Civil Procedure regarding the detection of evidence before the case is filed. This situation has brought about many discussions. For this reason, in our study, after explaining the evidence detection institution in general, we touched on the evidence detection institutions before and after the administrative case is filed in detail. We also discussed the request for determination of evidence in administrative jurisdiction in theoretical and practical terms.

Keywords: Evidence, Evidence Detection, Administrative Jurisdiction, Administrative Case.

GİRİŞ

Yargılama konusu yapılan bir hak iddiasının var olup olmadığının araştırılması, o hakkın bağlandığı vakıaların mevcut olup olmadığının tespiti sonucunda mümkün olmaktadır. Bu vakıaların ispatı için ise ilk başvuru olgu delillerdir. Deliller, aranan gerçeğe ulaştırabilen izlerdir ve yargılama sürecinde başarıya ulaşma konusunda büyük rol oynamaktadır.

Yargılama sürecinde oldukça önemli bir yere sahip olan delillerin, dava açılmasından önce veya yargılama sırasında delillerin gösterilmesi aşamasından daha önce, yok olma, kaybolma veya gösterilmesinde ya da dinlenmesinde zorluk çıkma ihtimalinin ortadan kalkması için delillerin hemen incelenerek tespit edilmesine ve kayda alınmasına delillerin tespiti denilmektedir. Bu bakımdan delil tespiti kurumu, hak arama hürriyetinin teminatı niteliğindedir.

Delil tespiti, açılan bir davada talep edilebileceği gibi açılmamış bir davadaki delillerin sabit kalmasını, yok olmasını önlemek amacıyla ayrı bir dava ile de talep edilebilir. Esasen delil tespiti davası; varlığı iddia olunan hakka ilişkin açılacak davanın maddi temelini belirlemeye imkân vermesi açısından oldukça önemli bir aşamadır. Bu haliyle de tüm hukuki dallar için önem arz etmektedir.

İdari yargıda ise resen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak, idari yargılama delillerin tespiti hususunda hâkimin takdir yetkisi oldukça geniştir.¹ Buna karşın idari yargıda dava açılmadan önce delil tespitine ilişkin doğrudan bir hüküm düzenlenmemiştir. İYUK madde 31'e göre; "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır" denilmekle Hukuk Muhakemeleri Kanununa yollamada bulunmaktadır. İYUK m. 58 ise bir idari dava açıldıktan sonra delil tespiti konusunu düzenlemiştir.

İdari yargıda delil tespiti konusu İdari Yargılama Usul Kanunu hükümlerine rağmen tartışmalıdır. Özellikle dava açılmadan önce delil tespiti davasının açılıp açılmayacağı, açılacak ise bu davanın idari yargının mı yoksa adli yargının mı görev alanına girdiği hususu söz konusu tartışmaların odak noktasıdır. Her ne kadar idari dava açıldıktan sonra delil tespiti Kanun'da düzenlenmiş olsa da yalnızca idari dava açıldıktan sonra delil tespiti kurumunun düzenlenmiş olması idari yargının kapsamını daraltmaktadır.

Tüm bu sebeplerle çalışmamızda, idari yargı özelinde delil tespiti talebi değerlendirilerek soru ve sorunlara çözüm aramaya çalışılmaktadır.

1. Delil Tespiti

Çalışmamızın bu başlığında delil tespiti konusu üç ana başlık altına alınmıştır. Öncelikle delil tespitinin hukuki niteliği, daha sonra delil tespiti için gerekli şartlar ve son olarak da delil türlerine bu başlık altında yer vermekteyiz.

¹ Akyılmaz vd. *Türk İdari Yargılama Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 714.

1.1. Delil Tespitinin Hukuki Niteliği

Kökene klasik sonrası Roma Hukukuna dayanmakta olan delil tespiti kurumunun, Roma hukukunda iki çeşit olarak uygulandığı bilinmektedir. Birinci olarak, karşı tarafın katılımının olmadığı delil tespiti uygulanmaktaydı. Bu tür delil tespitinde, karşı tarafın kimliği veya varlığına ihtiyaç duyulmaksızın delil tespiti gerçekleştirilmekteydi. İkinci olarak ise karşı tarafın da gösterilmesiyle delil tespiti yapılmaktaydı.² Tarihi Roma Hukukuna kadar dayanan delil tespitinin tanımlanması gerekirse; henüz bir dava açılmadan veya açılmış olmasına rağmen henüz delillerin incelenmesi safhasına gelmemiş bir yargılamada, ileride inceleme konusu olacak delillerin yok olmaması amacıyla himaye altına alınmasına “delil tespiti” adı verilmektedir.³

Delil tespiti kurumu; bazı Yargıtay kararlarında⁴ ve doktrinindeki düşüncelerde⁵; bir ihtiyati tedbir türü olarak kategorize edilmektedir. Geçici hukuki himaye tedbirlerinden⁶ olduğuna dair de görüşler mevcuttur. Geçici hukuki koruma tedbiri olduğunu savunan yazarlara göre delil tespiti, delillerin önceden hukuki koruma altına alınmasını sağlaması özelliği ile bu kapsamda değerlendirilmiştir.⁷

Delil tespiti kurumunun hukuki niteliği hakkında görüş birliği bulunmamakla birlikte, ihtiyati tedbir niteliğine sahip olduğu görüşüne kanaatimizce katılmak mümkün değildir. İhtiyati tedbir; niteliği itibarıyla uyuşmazlık konusu edilen hakkın veyahut malın korunabilmesi amacıyla doğrudan o hak veyahut malın üzerine konulan bir tedbirdir. Ancak delil tespiti kurumuyla, dava konusu uyuşmazlığın çözümü için gerekli olan delillerin yok olması engellenmektedir.⁸ Bu haliyle delil tespiti, ihtiyati tedbirden farklı olarak asıl davaya bağlı olarak yürütülen bir hukuki işlem vasfına haizdir. Delil tespitinde yargılamanın sağlıklı bir şekilde sonuçlanması amaçlanırken ihtiyati tedbirde ise asıl amaç kararın uygulanabilirliğini sağlamaktır.⁹

Delil tespit talebi neticesinde zamanaşımı kesilmemektedir. Öğrenme ile zamanaşımının başladığı durumlarda ise, öğrenme tarihi olarak delil tespiti talebinde bulunulduğu tarih önem kazanmaktadır. Delil tespiti talebinde bulunan kişinin mahkemeye başvuruda bulunduğu tarihte zamanaşımının başlamasına neden olan hususu öğrendiğinin kabulü gerekmektedir.

² Cenk Akil, “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 58/1, (2009), 4.

³ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 182.

⁴ “Görülmekte olan bir davada tetkikine henüz sıra gelmemiş bulunan veyahut ileride açılacak bir davada ileri sürülebilecek bir hususun tamk, keşif, bilirkişi veya diğer kanutlarla tespiti mahkemeden istenebilir (HUMK m. 368-370). Diğer taraftan delillerin tespiti usul hukuku açısından bir dava değil, bir çeşit ihtiyati tedbirdir. Burada amaç, davanın karara bağlanmasına yardımcı olacak delillerin kaybolmasını önlemektir.” Yargıtay 4. Hukuk Dairesi (Yargıtay), 7199/8880, 31.10.1985; aynı yönde bkz. Ejder Yılmaz, *Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri Cilt II*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2001), 1335-1336.

⁵ Baki Kuru, *Hukuk Muhakemeleri Usulü Cilt IV*. (İstanbul: Demir Yayıncılık, 2001), 4427.

⁶ “Geçici hukukî himaye, öğretide, kesin hukukî himaye (dava) sonucunun ortaya çıkmasına kadar yargılama öncesinde veya sonrasında doğabilecek risklerden (tehlikelerden, sakıncalardan) dava ve/veya davalıyı korumak için yargı organlarınca verilen geniş ya da dar kapsamlı hukukî himaye olarak tanımlanmıştır.” Ejder Yılmaz, *Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri Cilt I*. (Ankara: Yetkin Yayınları, 2001), 32.

⁷ Seçkin Yavuzdoğan, *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2007), 85-86.

⁸ Filiz Berberoğlu Yenipınar, *Delil Tespiti ve Diğer Geçici Hukuki Korumalar*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 35.

⁹ Yavuzdoğan, *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi*, 87.

Delil tespiti, ayrı bir dava niteliğinde olmadığı için ıslah edilemez ve ıslah yolu ile dava haline de dönüştürülemez. Keza bir davanın ıslah ile birlikte delil tespitine dönüştürülmesi de mümkün değildir. Yargıtay da bir kararında benzer şekilde “*Açılan tazminat davasının delillerin tespiti şeklinde ıslahının kabulü, usul hükümlerine aykırı düşer. Islah yoluyla bir davanın başka bir dava niteliğini alması mümkün olabilir. Fakat açılan davanın delillerin tespiti şekline dönüştürülmesi ıslah yolu ile kabul edilemez.*” şeklinde hüküm kurmuştur.¹⁰

Dava niteliği taşımayan delil tespitine karşı dava açılamaz ve müdahalede de bulunulamaz.

Delil tespiti kurumunun konusunu maddi vakıalar oluşturmaktadır. Bu özelliği sebebiyle delil tespitinin kesin delil niteliğine sahip olduğu söylenemez.¹¹

1.2. Delil Tespiti İçin Gereken Şartlar

Delil tespiti kurumunun amacı, delillerin değerlendirilmesi sürecine kadar, delillerin kaybolması veya ispat gücünde herhangi bir azalmanın meydana gelmesini engellemektir. Bu sebeple delil tespiti yapılabilmesi için gereken ilk şart, yargılamaya konu olan hakkın incelenmesine başlanmamış olmasıdır.¹² Tespiti istenen deliller ise; ileride açılacağı söylenen veya halihazırda açılmış bulunan dava ile ilgili olmalıdır. Dava açılmadan önce delil tespiti istenmesi halinde, tespit talebinde ileride açılacak dava bildirilmelidir.

Bir diğer şart olarak delil tespiti isteminde hukuki yarar bulunması gösterilebilir. Tespit isteyen tarafın, bu tespitin gerçekleştirilmesinde hukuki yararı bulunması aranmaktadır. Hemen tespitin gerçekleştirilmemesi durumunda, delilin zayi olacağı veya gösterilmesinin zorlaşacağı değerlendirilen delillerin önceden tespitinin gerçekleştirilmesinde hukuki yarar bulunduğu kabul edilir.¹³

Delil tespitinin istenebilmesi için çekişmeli bir vakıa bulunmalıdır. Yalnızca vakıanın tespiti istenmekte ise de delil tespiti gerçekleştirilebilir. Ancak yine belirtilmesi gerekir ki bu vakıa çekişmeli olmalıdır. Esas olan bu olmakla birlikte bazı istisnai hallerde çekişmesiz işlerde de delillerin garanti altına alınması zorunluluğu mevcutsa delil tespiti yapılabileceği söylenebilir.

Delil tespitinin son koşulu, tespit talebinde bulunacak kişinin ileride açılacak davanın veya incelenecek olayın tarafı olmasıdır. Kişinin davacı veya davalı konumunda bulunmasının bir önemi bulunmamaktadır.¹⁴

1.3. Tespiti İstenebilecek Deliller

İdari yargılama hukukunda, davanın türüne göre “resmi senet”, “makbuz” gibi yazılı deliller ile “keşif, “bilirkişi” gibi durumun tespitine yarayan delillerden yararlanılmaktadır. İdari Yargılama Hukukunda yer alan iptal davalarında ise önemi en büyük olan ispat aracı “davalı idarede bulunan

¹⁰ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi (Yargıtay), 3146/3004, 08.04.1967.

¹¹ “6100 sayılı kanun 400-406.maddeleri gereğince, delil tespitinde, “Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir. Delil tespitinin konusunu maddi vakıalar oluşturur ve bilirkişi raporunda belirtilen zarar miktarı davacı lehine kazanılmış hak oluşturmaz. Yani delil tespiti kesin delil niteliğinde değildir.” Yargıtay 3. Hukuk Dairesi (Yargıtay), K.2018/373, (18 Ocak 2018). Karar, 14 Mart 2023 tarihinde <https://karararama.yargitay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

¹² Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 183.

¹³ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 183.

¹⁴ Yavuzdoğan, *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi*, 88-89.

işlem dosyası” olmaktadır. Bunun en önemli nedeni ise davacı ve davalı tarafın savunma ve cevaplarını bu işlem dosyasına dayandırmalarıdır. Ancak uygulamada, işlem dosyasının davacı tarafa tebliğ edilmediği görülmektedir. Bu durum ise davacı tarafın aleyhine bir durum gerçekleşmesine sebebiyet vermektedir.

İdari Yargılama Hukukunda İdari Yargılama Usul Kanunu m. 3/2 uyarınca dava dilekçeleri içerisinde davanın dayandığı delillerin gösterilmesi gerekliliği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereğince davacı tarafça idari yargı mercilerinde açılacak davalara ilişkin dilekçelerde dayandığı iddiaların ispatına yarayacak her türlü delil gösterilmelidir.

İYUK m. 3/3 uyarınca davacının dayandığı deliller elinde mevcut ise davacı bu belgelerin asıllarını veya örneklerini dava dilekçesine eklemek zorundadır. Bu belgeler dava dilekçesinde olduğu gibi davanın karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır.

İdari yargıda delil türleri, makbuz, resmi senet gibi yazılı deliller, keşif, bilirkişi raporu gibi durum belirtir deliller ve ikrar gibi beyan delilleri olarak gösterilebilir. Adli yargıda uygulama alanı bulan yemin ve tanık gibi deliller, idari yargıya uygun olmamaları nedeniyle uygulanmamaktadırlar. Ancak çalışmamızın bütünlüğü açısından idari yargıda uygulanmayan delillere de kısaca yer vermekteyiz.

1.3.1. Bilirkişi İncelemesi

Bilirkişi, yargılamanın nihayete erdirilmesi için özel veya teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunda yardım istenen uzman kişidir.¹⁵ Hâkim önüne gelen uyuşmazlıkta teknik bilgiye ihtiyaç duyabilir. Bu noktada bir bilirkişinin yardımına başvurulur. Hâkim kendiliğinden veya taraflardan herhangi birinin talebi üzerine bilirkişi görüşünün alınmasını talep edebilir.

Bilirkişi, görüşüne başvuru konu hakkında, hâkim tarafından bilinmeyen teknik ve özel bilgiye dayanarak inceleme gerçekleştirir. Ulaştığı sonucu hâkime bildirir. Yani bilirkişi hâkimin teknik bilgisinin eksik kaldığı konularda hâkime yardım eder.¹⁶

Bilirkişi incelemesi İdari Yargılama Usulü Kanununda açıkça düzenlenmemiş olup İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 31’de Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunmaktadır.

İdari yargılama hukukunda, Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 282 uyarınca bilirkişi raporu hâkimi bağlamamaktadır. Hâkim isterse alınan ilk bilirkişi raporu üzerine ikinci veya üçüncü kez bilirkişi incelemesinin gerçekleştirilmesine karar verebilmektedir. Hâkim, bilirkişi raporunu serbestçe değerlendirir. Bu nedenle bilirkişi raporunda yer alan görüşten farklı bir karar da verebilir.¹⁷

¹⁵ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 185.

¹⁶ Ramazan Arslan vd., *Medeni Usul Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016), 440.

¹⁷ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin atıfta bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 276. maddesinde, bilirkişi incelemesine, dava ile ilgili olup çözümü hâkim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilginin gerekli olduğu hallerde başvurulacağı, anılan yasanın 286. maddesinde de hâkimin delilleri serbestçe takdir edeceği, bilirkişi raporunun hâkimi bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilirkişilik ise, hâkime, önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacıyla yönelik bir müessese olup bilirkişinin hukuki tavsif yapma gibi bir görevi, bilirkişi raporunun da davayı sona erdirici bir karar niteliği bulunmamaktadır. Uyuşmazlığı çözüme bağlayacak kararı verme görev ve yetkisi hâkime aittir.” Danıştay 7. Dairesi (Danıştay), K.1995/1528, (11 Nisan 1995). Karar, 19 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

“Bilirkişilik müessesesi, hâkime, önüne gelen bir uyuşmazlığı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacıyla taşımaktadır. Hâkimin bilirkişi raporunu serbestçe takdir ederek, bu raporun aksine de karar verebilmesi mümkündür. Raporun aksine karar verebilmesi hâkimin, kendisini bilirkişi yerine koyması anlamına da gelmemektedir. Zira, bilirkişi raporunun sonucu, davayı sona erdirecek nitelikte bir karar olmayıp; uyuşmazlığı çözen kararı verme görev

Ancak bilirkişi raporunda yer alan görüşten farklı bir karar verecek ise gerekçesini kararda belirtmelidir.

1.3.2. Senet

Hukuk Muhakemeleri Kanununun m. 199’da düzenlenen senet, bir kişinin kendi aleyhine delil niteliği taşıyan yazılı belgelerdir. Senet, düzenleyen kişinin aleyhine bir durum ifade eden yazılı belgenin imzalanması ile oluştuğundan idari yargılama hukukunda da ispat gücü yüksek deliller arasında yer almaktadır.

Senet ve belge arasında hukuki değerleri nezdinde farklılıklar bulunmaktadır. Belge; bir iradenin varlığını kazanmasını sağlayan yazılı bir belge olarak tanımlanabileceken, senet kavramı daha dardır. Kaldı ki her belge kanuni anlamda senet niteliği taşımamaktadır. Genellikle kâğıt üzerine yazılan senetler, kâğıttan başka malzemeler üzerine de yazılabilir. Bu durum, senet olma özelliğini etkilemez. Ayrıca senet içeriğinde irade beyanı yer almalıdır. Bu beyanın yabancı bir dilde veya şifreli olarak yapılması da mümkündür. Fotokopiler ise senet olarak sayılmamaktadır.

Senedin düzenlenmesinden sonra senet üzerinde değişiklik yapılması gerekebilir. Ancak bu değişiklikler senedin aleyhine delil olarak kullanılacağı kişi tarafından imzalanmalıdır.¹⁸

İdari yargılama hukukunda senetlerin delil olarak kullanılabilmesi için, dava konusu edilen idari uyuşmazlıkla ilgisinin bulunması gerekmektedir. Bu uyuşmazlıkla ilgili olmayan senetlerin delil olarak kabulü mümkün değildir.

1.3.3. Keşif

Keşif, mahkemenin yargılama konusunu ilgilendiren kişi veya nesnelere üzerinde duyu organları aracılığıyla bilgi sahibi olmasıdır.¹⁹ İYUK m. 31 ile, HMK’ya yapılan atıf gözetilerek, keşif delili idari yargılama hukukunda delil olarak yer almaktadır. Keşif; maddi gerçeğe ulaşmak, durumun veya olayın oluş sebeplerini anlamak ve tespit edebilmek adına yerinde gerçekleştirilen incelemedir. Gerçekleştirilen keşif sayesinde, uyuşmazlık konusu olan nesne ile ilgili hâkim bizzat inceleme gerçekleştirmekte, inceleme neticesinde edindiği kanaat ve bilgiye göre karar verebilmektedir.²⁰

Keşif, bir taraftan ispat aracı, bir diğer taraftan ise hâkimin bilgiye ulaşma aracı olarak kabul edilir. Uyuşmazlığın taraflarının öne sürdüğü vakalar çerçevesinde hâkimin uyuşmazlığa konu vakaları incelemesini ve kişisel kanaatini oluşturmasını sağlayan ispat aracı olarak değerlendirilmektedir.²¹

İYUK m. 31 yollamasıyla HMK m. 288/2 hükmü göz önüne alındığında yargı mercii, önüne gelen uyuşmazlıkla alakalı olarak re’sen keşif gerçekleştirebileceği gibi taraflardan birinin talebi üzerine de keşif icrasına başlayabilir. Keşif kararı yargılamanın her aşamasında verilebilir. Keşif, heyet tarafından gerçekleştirilebilir. Ayrıca yargı mercisinin vereceği yetki çerçevesinde naip hâkim tarafından da keşif gerçekleştirilebilir.

ve yetkisi sadece hâkime aittir.” Danıştay 10. Dairesi (Danıştay), K.2005/367, (9 Şubat 2005). Karar, 19 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

¹⁸ Murat Atalı – İbrahim Ermenek, *Medeni Usul Hukuku* (Ankara: Seçin Yayıncılık, 2021), 254.

¹⁹ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 186-187.

²⁰ “Keşif, mahkemenin, kişiler veya nesnelere üzerinde doğrudan ve duyu organlarına dayanarak bilgi sahibi olmasıdır.” Hakan Pekcanitez vd. *Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018. 411.

²¹ İbrahim Aşık, *Medeni Usul Hukukunda Keşif* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 20.

Keşif neticesinde uyuşmazlığa konu vakanın yeterince aydınlatılmadığı değerlendirilirse idari yargı merciince yeniden keşif kararı verilebilir. İki keşif arasında çelişki bulunması halinde üçüncü defa keşif yapılması mümkündür.²²

İdari yargılama hukukunda emsal değer tespiti ile sınırlı kalınmadan idari nitelikteki eylemler neticesinde doğan maddi ve manevi tazminatların tespit edilebilmesi amacıyla de keşif yapılabilmektedir. Keşif, hâkimin bizzat gerçekleştirmesi ve uyuşmazlığı yerinde incelemesi nedeniyle güvenilir bir delil türü olarak yer almaktadır. Ancak yine belirtmek gerekir ki; hâkim keşif sonucunda elde edilen bilgilerle bağlı değildir. Hâkimin takdir serbestisi burada da mevcuttur.²³

1.3.4. Tanık

Uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak geçmişte yaşanmış olaylar ve durumlar ile ilgili görgüye ve duyuma dayalı bilgilerini mahkemeye aktaran kişi tanıktır. Tanık ile ispatın konusunu ise vakıalar oluşturmaktadır. Tanık, görgü veya duyuma bağlı bilgilerini aktarırken yorumda bulunmaktan kaçınır. Tanığın beyanlarında hukuksal bir nitelik de aranmaz. Önemli olan tanığın sahip olduğu görgülerin ve bilgilerin tespit edilebilmesidir.

Tanık delili, hâkimde kanaat ulaşmasında yardımcı olabilecek bir ispat aracı olduğundan delil değeri düşüktür. Bunun en büyük nedeni ise görülen veya duyulan şeylerin, zaman içerisinde unutulması, karıştırılması veya tanık ve taraflar arasında olası bir menfaat ya da yakınlık ilişkisinin bulunması, tanık delilinin ispat gücünü zayıflatmaktadır. Doktrinde yer alan bir görüşe göre uygulamada noter huzurunda verilen ve yazılı hale getirilmiş tanık ifadelerine değer atfedilmekte ve hâkimde vicdani kanaat oluşabilmektedir.²⁴ Ancak unutulmamalıdır ki noter tarafından gerçekleştirilen delil tespiti işleminin ispat değeri de hâkimin takdirindedir.

İYUK m. 31, tanık delili bakımından HMK'ya yollamada bulunmamıştır. Nitekim İYUK m. 1/2 uyarınca da idari yargılama hukukunda yazılı yargılama usulü uygulanır. Bu nedendir ki, idare ve vergi mahkemelerinde tanık ifadelerine yüklenecek değer hususunda tereddütler yaşanmaktadır. Belirtmek gerekir ki; idari işlem sürecinde de tanık dinlenmiş olabilir. Tanık dinlenen bu idari işleme karşı dava açıldığında ise dinlenen tanığın beyanları dosyaya gireceğinden dolayı olarak tanık delilinin kullanılması durumu oluşmaktadır. Aynı şekilde tanık ifadelerinin dava dilekçesine girmesi yoluyla da tanık, dolaylı olarak tanık delili kullanılmış olacaktır. Ancak bu durum doğrudan bir tanık dinleme olmayıp, idari işlemin şekline bağlı bir durumdur.

İdari yargılamada yalnızca taraflar söz aldığı için adli veya ceza yargılamasındaki şekliyle tanık delilinin olduğu söylenemez.²⁵

1.3.5. Yemin ve İkrar

HMK m. 225 ve devamı maddelerde düzenlenen yemin, “*taraflardan birinin davanın çözümünü ilgilendiren bir olayın doğru olup olmadığı konusunu, kanunda belirtilen usule uyarak, mahkeme önünde, kutsal sayılan değerlerle teyit eden ve kesin delil vasfı yüklenmiş sözlü*

²² Murat Yaman, *İdari Yargı Dava Rehberi* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 253.

²³ Melike Özge Çebi Buğdaycı, "İdari Yargılama Usulünde Keşif Delili" *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29/1 (Mart 2021), 9.

²⁴ Hüseyin Bilgin, *İdari Davalar ve Çözüm Yolları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 124.

²⁵ Akyılmaz vd. *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 437.

açıklamalarıdır” şeklinde tanımlanabilir.²⁶ İkrar ise taraflardan birinin, karşı tarafın öne sürdüğü bir vakianın doğruluğunu kabul ederek bildirmesine denmektedir.²⁷

İdari yargılama hukukunda yemin delili kabul edilmemektedir.²⁸ İYUK m. 31 kapsamında yapılan atıflar içerisinde de yemin deliline dair açıklama yer almamaktadır. Yemin edecek kişinin gerçek kişi olması gerektiğinden, idari uyuşmazlıklarda taraf olan devlet veya kamu idarelerine yemin teklifinde bulunulamaz. Bu nedenle idari yargıda kısıtlı delil serbestliği ilkesinin bulunduğu söylenebilir.

Yemin deliline benzer şekilde ikrar da İYUK m. 31 kapsamında sayılmamış ve HMK’ya atıf yapılmamıştır. Buna mukabil ikrar deliline idari yargılama hukukunda başvurulabileceğini savunan görüşler mevcuttur.²⁹

2. İdari Yargılama Hukukunda Delilin Değeri

İdari yargılamada takdiri delil uygulanmakta ise de her delilin aynı önemde olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Deliller arasında da değerlendirme açısından bir sınıflandırma mevcuttur. Ancak delillerin değerlendirilmesi ve değer biçilmesinde en önemli husus hâkimin kanaati olmaktadır. Örneğin tanık delili, hâkimin kanaat edinmesinde yardımcı olarak değerlendirilen bir delil türü olduğundan, değeri de nispeten daha azdır. Danıştay bir kararında³⁰ “*hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazi sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat, kişiye duyulan sempati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği*” şeklinde hüküm kurmuştur.

İdari yargılamada, hâkimin karar kurabilmesi için kesin kanaate ulaşması gerekmektedir. Bu kesin kanaate ulaşılabilmesi için ise delillerden yararlanılır. Bir delilin değerinin tespit edilebilmesi için gereken kriterler ise; kanunda düzenlenen biçim şartlarını taşıma, hukuka uygun olarak elde edilme ve somut olaya aidiyet olarak söylenebilir.

3. İdari Dava Açılmadan Önce Delil Tespiti

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda iki çeşit dava türü bulunmaktadır: İptal ve tam yargı davaları. Bu sebeple delil tespiti davası adında bir dava idari yargıda yoktur. İdari dava açılmadan önce delil tespiti kurumu da İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenmemiştir. Delil tespiti başlıklı m. 58 hükmünde ise yalnızca idari dava açıldıktan sonraki delil tespiti kurumu

²⁶ “*Yukarıdaki açıklamalar ışığında değerlendirildiğinde yemin, taraflardan birinin davanın çözümünü ilgilendiren bir olayın doğru olup olmadığı konusunu, kanunda belirtilen usule uyarak, mahkeme önünde, kutsal sayılan değerlerle teyit eden ve kendisine kesin delil vasfı yüklenmiş sözlü açıklamalardır.*

Bütün ispat vasıtalarında olduğu gibi yeminin de konusu davanın çözümü bakımından önem taşıyan, çekişmeli olan ve kişinin kendisinden kaynaklanan vakialardır (Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.225/1).

Bir kimsenin bir hususu bilmesi onun kendisinden kaynaklanan vakia sayılırken (HMK.m.225/2); tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyeceği vakialar, bir işlemin geçerliliği için, kanunen iki tarafın irade açıklamalarının yeterli görülmediği haller, yemin edecek kimsenin namus ve onurunu etkileyecek veya onu ceza soruşturması ya da kovuşturması ile karşı karşıya bırakacak vakialar yeminin konusu olamaz (HMK.ni.226).

Yemini, kendisine ispat yükü düşen taraf teklif edebilir. Kendisine ispat yükü düşmeyen tarafın, yemin teklif etmesinin hiçbir hukuki sonucu yoktur.” Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı (Yargıtay İBK), K.2017/1, (3 Mart 2017).

²⁷ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 191.

²⁸ Danıştay 13. Dairesi (Danıştay), E.1986/1201, K.1986/2706, (24 Aralık 1986). Karar, 20 Aralık 2024 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/sitesinden alınmıştır>.

²⁹ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 192.

³⁰ Danıştay 13. Dairesi (Danıştay), K.1974/2240. Karar, 19 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/sitesinden alınmıştır>.

düzenlenmiştir. Bu sebeple idari yargıda dava açılmadan önce delil tespiti davasının açılmayacağını söylememiz mümkündür. Mahkeme ve Danıştay kararlarına da baktığımız zaman idari yargıda dava açılmadan önce delil tespiti kurumunun bulunmadığı ifade edilmiştir.³¹ Ancak bu durum tartışmalara son vermemiştir. Bazı yazarlara göre yargılamaların daha pratik sonuçlanması açısından idari dava açılmadan önce istenecek olan delil tespiti de idari yargıda görülmelidir.³² Nitekim idari dava açılmadan önce delil tespitinin yaptırılması kimi zaman gereklidir. Uygulamada bu sorun adli yargı yerlerine başvurularak giderilmektedir.

Hak iddiasında bulunan taraf, idari yargı hâkimi tarafından re'sen araştırma ilkesi yetkisi kullanılarak bu delillere ulaşılabilecekse de beyan ve iddialarını dayandırdığı delillerini İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 3/3 uyarınca mevcut delillerini dava veya cevap dilekçesi içeriğinde mahkemeye bildirmelidir. Bu aşamada şayet gerekiyorsa dava açılmadan önce, ileride açılacak dava için gerekli olan delillerin tespitini sağlayabilmek için delil tespiti isteminde bulunabilir.

İdari yargılama hukukunda; dava açılmadan önce delil tespitinin gerçekleştirilmesine ilişkin doğrudan bir hüküm yer almamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 31 bu hususta Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göndermede bulunmaktadır. Doktrinde, idari dava açılmadan önce, delillere yalnızca ilgili hukuk mahkemelerinde delil tespiti yapılabileceğini savunan görüşler³³ olduğu gibi idari yargı mahkemelerinde de delil tespitinin gerçekleştirilebilmesi gerektiğini savunan görüşler³⁴ yer almaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 58 idari dava açıldıktan sonra davaya ilişkin delil tespitini, davanın görülmekte olduğu mahkemenin yapabileceğini düzenlemiştir. İYUK m. 58 ile İYUK m. 31'in atıfta bulunduğu HMK m. 400 değerlendirildiğinde, dava açılmadan önce idari yargı mahkemelerinde delil tespitinin gerçekleştirilmesini engelleyen herhangi bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Ancak Danıştay vermiş olduğu kararlarında, idari yargı mahkemelerinde delil tespitinin gerçekleştirilmesi için idari davanın açılması gerektiğini belirtmektedir.³⁵ Aynı şekilde İYUK m. 58 yalnızca dava açıldıktan sonra delillerin tespiti kurumunu düzenlediğinden dava açılmadan delillerin tespiti hususunda bir İYUK düzenlemesi bulunmamaktadır. Bu nedenle İYUK m. 58'de düzenlenmeyen hususlarda HMK hükümlerinin uygulanacağı sonucuna varılabilir.³⁶ Uygulama da bu yönde olduğundan, idari dava açılmadan önce delillerin kaybolma tehlikesi bulunduğu takdirde, hukuk mahkemelerinden delil tespiti talebinde bulunulmalıdır.

HMK m. 400 ila m. 406 arasında düzenlenen delil tespitine göre; dava açılmadan önce gerçekleştirilecek delil tespiti, esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkemeden veya keşif ya da bilirkişi incelemesi gerçekleştirilecek olan şeyin bulunduğu, tanık olarak dinlenilecek kişinin

³¹ Danıştay 5. Dairesi (Danıştay), E.1987/2333, K.1988/408, (3 Şubat 1988). Karar, 20 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (Danıştay), E.2010/595, K.2012/194, (16 Mayıs 2012). Karar, 20 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

³² Yücel Oğurlu – Cüneyd Altıparmak, *101 Soruda İdari Yargılama Hukuku El Kitabı* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 115.

³³ Zehreddin Aslan, *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 401.

³⁴ Halil Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), s.364; Selman Sacit Boz vd., *Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller*. (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 29.

³⁵ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 184. Naklen: Danıştay 10. Dairesi (Danıştay), E. 1965/3483, K. 1974/2240.

³⁶ Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*, 184.

oturduğu yer sulh hukuk mahkemesinden istenmektedir.³⁷ Düzenlemeye göre, dava açılmadan önceki delil tespiti için görev veya yetki bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.³⁸

İleride idari dava açacak kişi, iddialarının dayanağı olacağını değerlendirdiği ve sunulması kendi imkanları dahilinde olmayan bir kısım delillerin toplanıp kullanılabilir hale getirilmesini sulh mahkemesinden isteyebilir. Sulh hâkimi ise; bilirkişi veya zabıt kâtibi ile birlikte yerinde inceleme gerçekleştirir, gözlemlerini yapar. Bu işlemleri ise tutanağa geçirir. Bilirkişiye giden dosya, tespit raporunun düzenlenebilmesi için uygun bir süre beklenir. Bilirkişi bu süre zarfında inceleme gerçekleştirir ve raporunu hazırlar. Hazırlanan rapor mahkemeye sunulur. Hâkim kendi gözlemleri ile birlikte bu raporu da değerlendirerek delil tespiti istemini karara bağlar. Davacı bu kararı dava dilekçesine eklemek suretiyle idari yargı merciinde davasını açabilir.³⁹

3.1. Delil Tespitinin Usulü

Diğer tedbir istemlerinde olduğu gibi delil tespitinde de öncelikle usulüne uygun şekilde gerçekleştirilmiş bir talep gerekmektedir. Mahkemenin usule uygun bir talep olmadan delil tespitine karar vermesi mümkün değildir. Bu talep dilekçe ile yapılmalıdır.

Dava açılmadan önce davacı veya davalı taraf henüz belli olmadığından, delil tespiti talebinde herhangi biri bulunabilir. Ancak talepte bulunan kişi, ileride açacağı davayı somut bir şekilde mahkemeye bildirmelidir. Dava açılmadan önce gerçekleştirilen delil tespiti isteminde, hâkimin; tespiti istenen deliller ile açılacak dava arasındaki ilişkiyi, hukuki yarar olup olmadığını ve taraf sıfatına haiz olup olmadığını belirleyebilmesi için açılacak davanın somut bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir.

Delil tespiti isteminde bulunan kişi, tespit istediği delilleri de açık bir şekilde dilekçesinde göstermelidir. Esasen amacı delillerin muhafaza altına alınması ve zayi olmasının önlenmesi olduğundan, dilekçede tespiti istenen delillerin belirtilmesi gerekmektedir.

3.2. Tespit Talebinin İncelenmesi

Tespit talebi, Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 401 uyarınca belirlenen görevli ve yetkili mahkemeye verilir. Delil tespiti, tespit işlemini en az masrafla ve en kısa zamanda yapma imkanına sahip yer mahkemesinden ya da sulh hakiminden istenebilir. Talep üzerine incelemeyi gerçekleştiren mahkeme, inceleme neticesinde talebin kabulüne veya reddine karar verir. Mahkemenin karar verirken takdir yetkisi mevcuttur.

Delil tespiti talebinin duruşmalı olarak gerçekleştirilmesi hususunda Hukuk Muhakemeleri Kanununda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulamada ise, çoğunlukla bu talepler duruşma gerçekleştirilmeden, dosya üzerinde incelenerek karara bağlanmaktadır. Ancak duruşmalı olarak incelenmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Kanaatimizce mahkemelerin duruşma

³⁷ “(1) Henüz dava açılmamış olan hâllerde delil tespiti, esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkemeden veya üzerinde keşif yahut bilirkişi incelemesi yapılacak olan şeyin bulunduğu veya tanık olarak dinlenilecek kişinin oturduğu yer sulh mahkemesinden istenir. (2) Noterlerin, 18/1/1972 tarihli ve 1512 sayılı Noterlik Kanunu uyarınca yapacağı vakıa tespitine ilişkin hükümler saklıdır. (3) Esas hakkında açılan davada, delil tespiti yapan mahkemenin yetkisiz ve görevsiz olduğu ileri sürülemez. (4) Dava açıldıktan sonra yapılan her türlü delil tespiti talebi hakkında sadece davanın görülmekte olduğu mahkeme yetkili ve görevlidir.” Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 401.

³⁸ Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, 341.

³⁹ Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, 341-342-343.

açarak incelemeyi gerçekleştirmesi, tespit istemi için gerekli şartların oluşup oluşmadığı hususunda gerçekleştirilecek incelemeye katkı sağlayacaktır.

Delil tespiti talebinin kabulü için, mahkemenin delil tespiti için gereken şartların bulunduğu kanaat getirmesi yeterlidir. Mahkeme, delil tespiti için gereken şartların bulunduğu kanaatine varırsa, talebin kabulüne karar verecektir. Kabul kararı ile birlikte, tespitin gerçekleştirileceği yer, gün ve saat de karar içerisinde yer almalıdır. Ayrıca tarafların kimlik bilgileri, adresleri, tespiti gerçekleştirilecek deliller ve vakıalar, tanık dinlenecek ise tanıklara sorulacak sorular da yer alır. Bunlar dışında, tespit kararına itirazın da mümkün olduğu belirtilmelidir.

Delil tespiti kararına itiraz edilmemesi, asıl dava görülürken var olan itiraz hakkını ortadan kaldırmaz. Ancak tespit davası neticesinde hükmedilen karar, şekli ve maddi bakımdan kesin hüküm oluşturur. Delil tespiti ayrı bir dava değildir. Bu nedenle ıslah edilemez ve ıslah ile dava haline de dönüştürülemez.

Mahkeme, gerçekleştirdiği inceleme neticesinde talebi geçerli gösterecek herhangi bir neden bulamaz veya gösterilen nedenleri yetersiz görürse, istemin reddine karar verir. Ret kararı verilmesi, hâkimin dava konusu hakkında kanaatini açıklamış olduğu anlamına gelmemektedir. Delil tespiti talebinin kabulüne veya reddine dair kararlar nihai karar vasfında olmadığı için tek başlarına kanun yollarına konu edilemezler.⁴⁰

4. İdari Dava Açıldıktan Sonra Delil Tespiti

İdari yargıda, açılmış olan bir idari dava ile ilgili delillerin tespitinin istenmesi mümkündür. İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 58, idari dava açıldıktan sonra davaya ilişkin delil tespitini, davanın görülmekte olduğu mahkemenin yapabileceğini düzenlemiştir. Madde metninde açıkça “davaya bakan Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi” belirtildiği için istinaf aşamasında delil tespiti istenemeyeceği sonucu çıkmaktadır.⁴¹

Madde hükmü ile birlikte, idari dava açıldıktan sonra idari dava konusuyla ilgili olan delillerin tespitinin ancak davanın açıldığı mahkemeden istenebileceği, hukuk mahkemelerinden istenemeyeceği ve hukuk mahkemelerinin de kendilerine yapılan delil tespiti başvurularını reddetmesi gerektiği sonucu çıkarılmaktadır.⁴²

⁴⁰ Akyılmaz vd. *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 718.

⁴¹ Hüseyin Bilgin, *İdari Davalar ve Çözüm Yolları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 733.

⁴² Ender Ethem Atay, *İdari Yargılama Hukuku*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023), 84.

“İdari Dava Türleri ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırı” başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasında, idari dava türleri: iptal, tam yargı ve genel hizmetlerden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olarak sayılmış olup, tespit davası şeklinde bir dava türüne idari yargıda yer verilmemiştir. Anılan Yasanın “İdari Davalarda Delillerin Tespiti” başlıklı 58/1. maddesi “Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilir.” hükmünü taşımakta olup, idari yargıda, ancak açılmış bir idari dava ile ilgili bulunan delillerin tespitinin istenilmesine olanak bulunmaktadır. Buna göre, idari dava türleri arasında sayılmayan tespit davasının, yorum yoluyla idari yargının görevine müstakil bir dava olarak dahil edilmesine hukuken olanak bulunmadığından, idari yargı yerinde, idare hukuku alanını ilgilendiren bir hukuki ilişkinin varlığının ancak açılmış bulunan bir idari davaya bağlı olarak delil tespiti kapsamında saptanabileceği açıktır.

Belirtilen yasal durum karşısında, tespit davasına konu olabilecek hukuki ilişkinin özel hukuk alanını ilgilendirmesi gerektiği ve bir eda davasının öncüsü durumunda olan tespit davasının adli yargı yerinin görevine girdiği ortaya çıkmaktadır. Ancak, adli yargıda açılacak bir eda davasında hiçbir zaman kullanılmayacağına, buna karşılık idari bir işlem tesisi istemiyle bir idari makama veya idari yargıda açılacak bir davada idare mahkemesine ibraz edilmek ve bu makam veya mahkemeyi hukuken bağlayacak nitelikte belge elde etmek amacıyla açıldığının anlaşılması halinde tespit davası adli yargıda görülemeyecek ve görev yönünden reddi gerekecektir. Bu durumdaki tespit davasının idare hukuku kurallarına göre çözümlenmesi gerekmekteyse de müstakil bir dava olarak açılması halinde idari yargı yerince, idari

Adli yargıyla benzer şekilde idari yargıda yapılacak delil tespiti talepleri de dilekçe ile yapılmalıdır. Dilekçede kişi, delil tespitinin yapılmasında hukuki yararı bulunduğunu ortaya koyan bilgi ve belgeleri de sunmalıdır.⁴³

İdari yargıda dava açıldıktan sonra gerçekleştirilen delil tespiti talebi yerinde görüldüğü takdirde, davaya bakan üyelerden biri bu işle görevlendirilebilir veya mahalli idari yahut adli yargı mercilerince de yaptırılabilir. Ancak Danıştay, idari yargı makamlarının adli yargı makamlarınca yapılan keşif veya bilirkişi işlemlerine dayanılarak hüküm verilmesini hukuka uygun bulmamaktadır.⁴⁴ Ayrıca belirtmeliyiz ki ilgili mahkeme, adli tatilde de delil tespitine karar verebilir.

İdari yargı mercilerinde açılan davalar ile ilgili delil tespiti isteklerine ilişkin düzenlenen karar ayrıca taraflara tebliğ edilmez. Dava kapsamında istenilen ve delil tespitinin dayanak alındığı diğer ivedi isteğe ilişkin kararlar birlikte taraflara tebliğ edilir. Taraflar, delil tespiti isteğine ilişkin bilirkişi raporlarına itiraz etme imkânına sahiptirler. Bu itiraz ivedi şekilde incelenmeyip; davanın esasına dair karar verilirken dikkate alınarak değerlendirilir.⁴⁵

İdari yargıda dava açıldıktan sonraki delil tespiti istemi, dava açılırken verilen dava dilekçesi ile birlikte istenebileceği gibi, sonraki tarihli ayrı bir dilekçe ile de talep edilebilir. İYUK m. 58 uyarınca delil tespiti talepleri, idari yargı mercilerince ivedilikle karara bağlanır. Yine, delil tespiti kararına karşı yapılacak itiraz mercii de davaya bakan idari yargı merciidir.

SONUÇ

Çalışmamızın konusunu oluşturan delil tespiti, açılacak veya açılmış olan idari dava ile alakalı delillerin zamanından daha önce toplanmasıyla, delilin kaybolmasının önüne geçilmesini sağlamak amacıyla kabul edilen bir kurumdur. Niteliği tartışmalı olsa da kanaatimizce delil tespiti bir ihtiyati tedbir değil, aksine geçici hukuki koruma tedbidir. Nitekim delil tespiti, ihtiyati tedbirden farklı olarak asıl davaya bağlı olarak yürütülen bir hukuki işlem vasfına haizdir.

Tespit davaları ise, “bir hukuki ilişkinin var olup olmadığı veya bu hukuki ilişkinin ne olduğu” konusuna cevap aramaktadır. Bu özelliği ile ayrı bir yargılamaya konu olabilmelidir. Ancak iptal ve tam yargı davası dışında bir dava türünün İdari Yargılama Usulü Kanununda gösterilmemiş olması, delil tespitinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda detaylı bir şekilde düzenlenmesi idari yargıda delil tespiti konusunda birçok tartışmayı beraberinde getirmiştir. Bir dava türü olarak delil tespiti davasının idari yargıda bulunmadığını savunanların da dayandıkları yegâne husus budur.

Bu yaklaşıma paralel olarak delil tespiti müessesesine, idari yargılama mevzuatında yeterince yer verilmemiştir. İdari yargı mevzuatında ortada açılmış bir dava yokken idari yargı makamlarından delil tespiti talep edilebileceği öngörülmemiş; yalnızca dava açıldıktan sonra delil tespitine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle tartışmaların odak noktasını, idari yargıda dava açılmadan önce delil tespiti konusu oluşturmaktadır.

Uygulamada idari yargıda bir dava açmadan önce delil tespiti yaptırabilmek için adli yargı yerlerine talepte bulunulabilir. Ancak bu durum birçok açıdan sakıncalıdır. Kamu hukuku ilişkisinin

yargıda böyle bir dava türü olmadığı ve ancak bir idari dava açıldıktan sonra bu davaya ilişkin delil tespiti kapsamında incelenebileceği noktasından reddedilmesi uygun olacaktır.” UM Hukuk B, E.2002/24, K.2002/23, 27.05.2002. Karar, 21 Ekim 2023 tarihinde <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

⁴³ Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, 85.

⁴⁴ Danıştay 9. Dairesi (Danıştay), E.2008/566, K.2010/1086, (3 Mart 2010). Karar, 26 Ekim 2023 tarihinde <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır.

⁴⁵ Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, 341-342-343.

olduğu bir idari işlem neticesinde delil tespiti talebinde bulunmak için adli yargının görevli olması en başta liyakat açısından problemlidir. İdari yargı hakiminin kamu hukuku ilişkileri anlamında, adli yargı hakimine göre daha donanımlı olduğu bir gerçektir. Bu husus göz ardı edilerek idari yargı yerine adli yargı yerlerinin görev alması kanaatimizce yerinde değildir.

Günümüz uygulamasında bir kişi, adli yargıda delil tespiti davasını açmakta ve ardından idari yargıda bu delil tespitine dayanarak dava açmaktadır. Bu durum hak arama hürriyetini de olumsuz etkileyen bir durumdur. Nitekim aynı idari işlem hakkında delil tespitinin adli yargıda görülmesi, işlemin iptalininse idari yargıda görülmesi yerinde bir uygulama değildir. Kanaatimizce idari yargılama hukuku mevzuatında gerekli düzenlemeler yapılmalı ve idari yargılamanın kendine özgü özelliklerinin bulunduğu göz ardı edilmemelidir.

İdari yargılama hukuku mevzuatının günümüz koşullarında yetersiz olduğunu söylemek durumundayız. Dava türlerinin sınırlı olması sebebiyle idari yargı yerlerinden yalnızca iki tür dava ile hak talep edileceği kabul edilmiştir. Hukuk devleti ilkesi göz önüne alındığı takdirde bu tür yaklaşımların hak arama hürriyetini sınırlandırdığı açıktır.⁴⁶ İdari yargı mevzuatına ekleme yapılarak idari dava öncesi delil tespiti isteminin de kanuna eklenmesi ve delil tespiti davasının idari yargılama hukuku arasına alınması yerinde bir düzenleme olacaktır.

KAYNAKÇA

Akil, Cenk. "*Medeni Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti*". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 58/1 (2009), 1-62.

Akyılmaz, Bahtiyar vd. *Türk İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 9. Basım, 2023.

Arslan, Ramazan vd. *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

Aslan, Zehreddin. *Madde Sistematiği ile İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Basım, 2023.

Aşık, İbrahim. *Medeni Usul Hukukunda Keşif*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

Atalı, Murat - Ermenek, İbrahim. *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

Atay, Ender Ethem. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2. Basım, 2023.

Berberoğlu Yenipınar, Filiz. *Delil Tespiti ve Diğer Geçici Hukuki Korumalar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Basım, 2020.

Bilgin, Hüseyin. *İdari Davalar ve Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Basım, 2023.

Bilgin, Hüseyin. *İdari Davalar ve Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Basım, 2018.

Boz, Selman Sacit vd. *Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller*. Ankara: Adalet Yayınevi, 1. Basım, 2022.

⁴⁶ Onur Kaplan - Gül Fiş Üstün, "Tespit Edici İşlemlerle Bağlantılı Olarak İdari Yargılama Hukukunda Tespit Davalarının Uygulama Alanı ve Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/1 (Haziran 2020), 131.

Çağlayan, Ramazan. *İdari Yargılama Hukuku (Temel Bilgiler)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 10. Basım, 2023.

Çebi Buğdaycı, Melike Özge. "İdari Yargılama Usulünde Keşif Delili" *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29/1 (Mart 2021), 1-45.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/59423/798521>.

Kalabalık, Halil. *İdari Yargılama Usulü Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Kaplan, Onur - Fiş Üstün, Gül. "Tespit Edici İşlemlerle Bağlantılı Olarak İdari Yargılama Hukukunda Tespit Davalarının Uygulama Alanı ve Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/1 (Haziran 2020), 131-145.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/55245/715240>.

Kuru, Baki. *Hukuk Muhakemeleri Usulü Cilt IV*. 6 Cilt. İstanbul: Demir Yayıncılık, 2001.

Oğurlu, Yücel - Altıparmak, Cüneyd. *101 Soruda İdari Yargılama Hukuku El Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Basım, 2020.

Pekcanitez, Hakan vd. *Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Yaman, Murat. *İdari Yargı Dava Rehberi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.

Yavuzdoğan, Seçkin. *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2007.
<https://nek.istanbul.edu.tr/ekos/TEZ/42758.pdf>.

Yılmaz, Ejder. *Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri Cilt I*. 2 Cilt. Ankara: 2001.

Yılmaz, Ejder. *Geçici Hukuki Himaye Tedbirleri Cilt II*. 2 Cilt. Ankara: 2001.

CEZA MUHAKEMESİNDE VE İSLÂM HUKUKUNDA İSPAT
PROOF IN CRIMINAL PROCEEDINGS AND ISLAMIC LAW



Tuba Beyza KATIRSIZ^{1*}

¹ Avukat, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, tuba.beyza.k@gmail.com.

*Sorumlu Yazar/Corresponding Author

Öz: Ceza muhakemesinde ispat faaliyetleri maddi gerçeğe ulaşmak açısından büyük önem taşımaktadır. Yargılamada kullanılan ispat araçları tarih boyu değişip gelişmiş, bu tarihsel gelişimin bir sonucu olarak bir suçun ne zaman ispat edilmiş sayılacağı konusunda farklı hukuk sistemlerinde farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Modern ceza muhakemesinde hâkimin hüküm verirken ispat araçları ve maddi gerçeğin ispatı konusundaki görüşlerinin kanunla sınırlandırıldığı kanuni ispat sistemi terk edilmiş, hâkimin ceza yargılamasında hükmünü her olayın gerçekleştikten sonra geride bıraktığı kendine özgü delilleri serbestçe değerlendirerek inşa ettiği vicdani ispat sistemi yaklaşımı modern ceza muhakemesinde daha yaygınlık kazanmıştır. Modern dünyada yargılamaya, ispat faaliyetlerine ve ispat araçlarına bakış açısındaki bu değişimin, hukuki kaynakları 7. yüzyıl Arap coğrafyasında meydana gelmiş bulunan İslâm hukukunda bir karşılığının olup olmadığı, İslâm hukukunun ispata ve ispat araçlarına bakış açısı bu çalışmanın ulaşmayı amaçladığı bilgilerdir. İslam hukukçuları İslam hukukuna kaynaklık eden ayet ve hadislerden hüküm çıkarmak için bazı metotlar geliştirmiştir. İlk dönem alimleri uyguladıkları hüküm çıkarma metotları neticesinde yargılama usulünü Hz. Peygamber'in uygulamalarıyla sınırlı tutma temayülü göstermişlerdir. Ayet ve hadisler amaçsal olarak ve lafzi açıdan incelendiğinde sonraki dönem alimlerinden olan İbn Kayyim el-Cevziyye'nin öncülük ettiği görüşe göre hakikatin ortaya çıkarılması ve adaletle hükmetme genel amacı hakikate ulaştıran her türlü delilin ceza yargılamalarında göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Bunun yanı sıra tüm suçların yargılanmasında bu genel amacın varlığından söz edilememektedir. Hadd suçlarının varlığı söz konusu olduğunda suç işleyen kişilere mümkün merteye olayı mahkeme önüne taşımadan sulh etmek ve durumu gizli tutmak tavsiye edilmiştir. Bu suçlarla korunan hakların Allah hakkı olduğu kabul edilmiştir ve cezalandırılmasındaki genel amaç toplumu bu fiillerden korumak ve sakındırmaktır. Dolayısıyla hadd suçlarının yargılanmasında ispat faaliyetlerinin genişletilmesi istenmeyen bir durumdur. Bu açıdan İslâm hukukunda ispat suçların cezalandırılmasındaki genel amaca göre farklılık arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ceza Muhakemesi, İspat ve Deliller, İspat Sistemleri, İspat Yükü, İslam Hukuku.

Geliş Tarihi/Received:
09.12.2024

Kabul Tarihi/Accepted:
29.12.2024

Yayımlanma Tarihi/
Available Online:
31.12.2024

Abstract: In criminal procedure, evidentiary activities are of great importance for uncovering the material truth. The tools used for proof in legal proceedings have evolved over time, resulting in differing approaches across legal systems regarding when a crime can be deemed proven. In modern criminal procedure, the legal proof system, which restricts a judge's opinion on evidence and the proof of material facts by statutory rules, has been largely abandoned. Instead, the discretionary proof system, where the judge builds their ruling by freely evaluating the unique evidence left behind by each case, has become more prevalent in modern criminal justice. This study aims to determine whether this shift in the perspective on trials, evidentiary activities, and evidentiary tools in the modern legal world has a counterpart in Islamic law, which is based on sources from the 7th-century Arab region. It also explores the perspective of Islamic law on proof and evidentiary tools. Islamic jurists developed specific methods for deriving rulings from the verses and hadiths that constitute the primary sources of Islamic law. Early scholars, following their interpretation methods, tended to confine procedural rules to the practices of the Prophet Muhammad. When the verses and hadiths are examined both purposefully and textually, a view pioneered by Ibn Qayyim al-Jawziyyah in later periods argues that the general objective of revealing the truth and ruling with justice requires considering any evidence that aids in uncovering the truth in criminal proceedings. However, this general objective does not apply to all cases. In the context of hudud crimes, it has been advised to settle such matters privately and keep them confidential wherever possible. The rights protected by hudud crimes are considered the "rights of God," and their punishment aims to shield society from such acts and discourage them. Therefore, extending evidentiary activities in the prosecution of hudud crimes is considered undesirable. In this respect, the approach to evidence in Islamic law varies depending on the general purpose of punishing specific crimes.

Keywords: Criminal Procedure, Proof and Evidence, Proof Systems, Burden of Proof, Islamic Law.

GİRİŞ

Ceza muhakemesinin amacı, toplumsal düzenin korunması için hem suç işleyenleri cezalandırmaya yönelik hem de sanık haklarını ihlal etmeden hukuka uygun bir şekilde maddi gerçeğe ulaşmaktır. Kanunda suç olarak düzenlenen fiilleri işleyen kişilerin, diğer bireylerin hak ve özgürlük alanlarına saldırıda buldukları için durdurulması ve yargılanması gerektiği gibi; bu yargılamanın evrensel bir hukuk ilkesi olan masumiyet karinesine uygun yürütülmesi, suç failini gerçekleştiren failin her türlü şüpheden uzak, kesin, inandırıcı ve hukuka uygun delillerle ispat edilmesi de kesin bir gerekliliktir. Aksi halde kişilere işlemediği suçlardan ötürü cezai müeyyide uygulanması tehlikesi söz konusu olacaktır. Ceza muhakemesinde ispat faaliyetleri, ispat araçları ve bu araçların değerlendirilmesi tarih boyunca değişip gelişmiş; farklı toplumlarda, farklı hukuk sistemlerinde farklı yöntemler benimsenmiştir. Bu çalışmada modern ceza muhakemesinde ve İslam hukukunda ceza muhakemesi özelinde ispat kavramı incelenecektir.

1. Ceza Muhakemesinde İspat

1.1. İspat Kavramı

İspat kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup s-b-t kökünden türemiştir. Bu kökten meydana gelen fiil çekimi (ثبت) sözlükte daim olmak, durmak, kalmak, tutmak, tahakkuk etmek, sağlam ve muhakkak olmak anlamlarına gelmektedir.¹ İspat (اثبات) şeklinde çekimlendiğinde ise dayanak, bir iddiayı güçlendirmeye yarayan tanıt; kanıt, bir şeyin doğruluğunu gösteren belge; doğrulama anlamlarını taşımaktadır.² İslam hukuku kaynaklarında ispat “mahkeme önünde, hukuken kendisine birtakım neticeler bağlanabilen herhangi bir hak veya olayla ilgili, İslam hukukunun belirlediği kurallara bağlı kalarak delil getirme faaliyeti”³ olarak tanımlanırken; modern ceza muhakemesi açısından ispat, yaygın olarak “muhakemeyi yürüten hâkimin deliller vasıtasıyla muhakemeye konu olan olayın gerçekleştiğine ve olayı gerçekleştiren fiillerin fail tarafından işlendiğine ikna edilmesi”⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.

1.2. İspatın Konusu

Yargılamada suçun gerçekleştiğine dair basit şüphesle başlayıp hükmün verilmesine kadar olan süreci ifade eden ceza muhakemesi sürecinde hüküm verilmesinin üç aşaması vardır: Suç olduğu iddia edilen olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti, olayın gerçekten suç oluşturup oluşturmadığının tespiti ve suç oluşturduğuna kanaat getirilen olayın failinin tespiti. Bu üç aşamadan maddi olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti ile maddi olayın failinin tespiti ispatın konusunu oluşturur.⁵

İspata konu olan maddi gerçek kavramının ne olduğunun anlaşılması için maddi gerçeğin; şekli gerçek ve mutlak gerçek kavramlarıyla farkının ortaya konulması gerekmektedir. Öncelikle

¹ Almaany, “ثبت” (Erişim 5 Aralık 2024).

² Almaany, “اثبات” (Erişim 5 Aralık 2024).

³ Mevsûtü Cemâl Abdunnasır, II, 136; Terhûnî, 28. Ayrıca bkz, el-Mevsuatu'l Fıkhiyye, I, 232 akt. Sahip Beroje, *İslam Ceza Muhakemesi Hukukunda Beyyine Külfeti ve İspata Hakim Esaslar*, (Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1999), 32.

⁴ Claus Roxin, “İspat Hukukunun Esasları”, çev. Yener Ünver, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4/8 (2005/2), 266.

⁵ Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2017), 371-372.

muhakemeye konu olayın muhakeme sürecinden kronolojik olarak önce gerçekleştiği, hâkimin önüne gelen davayı incelerken artık tarihe mal olmuş bir olayın gerçekliğini ortaya koymaya çalıştığı hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Mutlak gerçek; gerçekleşmesi matematiksel olarak sonsuz ihtimale sahip sonsuz olasılıklar arasından, gerçekleşen tek ve mutlak gerçekliktir. Öyle ki gerçekleşmeden önce gerçekliğin nasıl cereyan edeceği hiçbir zaman tam olarak bilinemeyeceği, sonsuz ihtimaller arasından vuku bulacak olan gerçekliğin tam olarak hesaplanamayacağı gibi; gerçekleştikten sonra da geriye yönelik olarak geçmişte gerçekliğin nasıl cereyan ettiği hakkında yapılan araştırmalarda elde edilen bilgi, belge, iz ve deliller doğrultusunda, gerçekliğe en uygun sonuca varılabilse bile varılan bu sonuç hiçbir zaman mutlak gerçekliğe tam olarak ulaşamayacaktır. Çünkü mutlak gerçeklik, gerçekleşmiş olması itibarıyla, diğer gerçekleşmesi mümkün olasılıkların, gerçekleşme ihtimalini sıfırlamaktadır ve mutlak gerçeklik mantık ve fizik kanunlarına aykırı olmayan tüm "mümkün" olası gerçeklikler arasından, gerçekleşen tek gerçeklik olduğu için; tüm "mümkün" şüphelerden de arınmıştır. Delil ve izler vasıtasıyla geriye yönelik olarak geçmişte olup bitmiş bir gerçekliğe dair yapılan araştırmalarda elde edilen gerçeklik tasavvurunda ise sonuç hiçbir zaman tüm mümkün şüphe ve ihtimallerden arındırılmaz. Bu ancak geçmişin tüm zaman-mekân gibi objektif unsurları ve geçmişi yaşayan öznelere ile birlikte bugüne aksettirilmesi ile mümkün olabilir, bu ise imkansızdır. Muhakemeye konu olan olayın da bir mutlak gerçekliği vardır ve bu mutlak gerçeklik, gerçekleşmesiyle tüm mümkün şüphelerden arınmış bir gerçekliktir. Muhakemeyi yürüten makamın elinde ise geçmişte olup bitmiş bu gerçekliğin kalıntıları vardır. İşte mutlak gerçek, gerçekliğin ta kendisi iken, mutlak gerçeğin geride bıraktığı kalıntılar, yani deliller vasıtasıyla bugün ortaya konulması ise maddi gerçektir. Ceza muhakemesinde delil ne kadar çok ve somut olursa, ispat o kadar kolay ve doğru olur. İspat ne kadar doğru ve güçlü olursa, ulaşılan maddi gerçek de o kadar şüpheden uzak olacaktır. Sonuç olarak maddi gerçek, hakikatin kendisi (mutlak gerçeklik) değil, hakikatin ne olduğuna dair her türlü şüpheden uzak vicdani kanaattir.

Maddi gerçek muhakemenin ne kadar titiz ve usulüne uygun yürütüldüğüne ve delillerin ne kadar doğru değerlendirildiğine bağlı olarak mutlak gerçeğe o kadar yaklaşır ama asla tüm mümkün şüphelerden arınmış bir biçimde mutlak gerçeğe ulaşamaz. Zaten maddi gerçeğin ispat edilmesi için yenilmesi gereken şüpheden kasıt, gerçekleşmesi mümkün olan tüm şüpheler de değildir. Akla ve mantığa uygun, gerekçelendirilebilen şüphenin yenilmesi gerekmektedir.⁶ Örneğin cinayet suçunun sanık A kişisi tarafından işlendiği düşünülen bir davada, muhakemeyi yürüten hâkim, cinayet silahında A kişisine ait parmak izlerini, suç mahallinde A kişisine ait DNA örneklerini, görüntü kayıtlarını, A kişisinin ikrarını, görgü tanıklarının beyanını değerlendirerek cinayeti A kişisinin işlediğini akla ve mantığa uygun tüm şüpheleri yenerek ispat etmiş olabilir. Bunun yanı sıra A kişisinin birebir aynı parmak izine, DNA dizilimine ve görünümüne sahip bir B kişisinin bu cinayeti işlemiş olduğu ve A kişisinin ikrarında yalan söylediği şeklinde bir senaryo içinde bulunduğumuz evrenin mantık ve fizik kurallarına aykırı olmayıp, bu senaryonun günümüz bilimsel koşulları ile gerçekleşmesi imkânsız da değildir. Ama olayın bu şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğine dair bir şüphe akla ve mantığa uygun olmayıp bu şüphe gerekçelendirilemez. Dolayısıyla hâkimin bu mümkün şüpheyi bertaraf etmesi gerekmez.

İspatın konusu mutlak gerçek olmadığı gibi, şekli gerçek de değildir. Yani hâkim, medeni muhakemede olduğu gibi, tarafların iradesine ve tarafların öne sürdüğü delillerle bağlı kalıp görünüşteki gerçeklikle yetinmez. Hakikatin dışını değil özünü araştırır. Dolayısıyla hâkim, tarafların

⁶ Metin Fezyioğlu, *Vicdani Kanaat*, (İstanbul: Aralık 2015 Işık Yayınları), 114-117.

öne sürdüğü delillerle yetinmeyip olayın gerçekleştiğine dair delilleri kendiliğinden toplayacağı gibi, tarafların öne sürdüğü delillerin sıhhatini ve olayı temsil edip etmediğini de araştırır.⁷

1.3. İspat Türleri

Maddi gerçeğin nasıl ispat edileceğine dair ispat sistemleri geçmişten bu yana değişkenlik göstermiştir. Muhakeme sisteminin belirli kurallara bağlı olmadığı ilkel toplumlarda ispat, çoğunlukla suç üstü halinde veya failin suçu ikrarıyla mümkün olmuştur. Bazı toplumlarda davacı ve davalının düellosu, haklı tarafı kura ile belirleme, büyü veya kehanete başvurma, haklı ve haksız tarafı belirlemede ilahi iradeye başvurma, ilahi iradenin haklı tarafa yardım edeceği düşüncesiyle tarafları tehlikelere maruz bırakma gibi akıl dışı yöntemlere dayanan ispat yollarına başvurulmuştur. İnsanoğlunun bilgi ve becerileri, neden-sonuç ilişkisine bakışı geliştikçe ispat faaliyetleri akıl ve mantık zeminine oturtulmaya çalışılmış ve bunun sonucunda akılcılığın hâkim olduğu “kanuni ispat” ve “vicdani ispat” sistemleri ortaya çıkmıştır.⁸

1.3.1 Kanuni İspat ve Vicdani İspat

Kanuni ispat, hangi suçun hangi delillerle ve nasıl ispat edileceğinin kanunda belirtildiği ispat sistemidir. Bu sistemle akıl dışı delillerin muhakeme sürecine dahil olmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Böylece ispat araçlarının, akla ve mantığa uygun olmayanlar dışarıda bırakılarak, kanunda belirlenenlerle sınırlandırılmış olmasıyla birlikte bu sistem hâkimin hüküm verme aşamasına dahlini de sınırlandırmaktadır. Çünkü hâkim hükmünü kanunda geçen deliller üzerine inşa etmek zorundadır. Bu sistemde hâkim nelerin delil olacağını ve elde edilen delillerin değerini kendisi takdir edemez. Hâkim önüne gelen delillere karşı objektif tutum sergilemeli, kendisi aksi kanaatte dahi olsa kanun eldeki delillerle suçun ispat edildiğini kabul ediyorsa buna göre hüküm vermelidir.⁹

Suçun ancak kanunda kabul edilen delillerle ispat edilebiliyor olması, kanuni ispat sisteminin uygulandığı toplumlarda, kanuni delilleri elde etmek için işkenceye başvurma yollarına da kapı aralamıştır. Nitekim sanık olarak yargılanan kişilere işkence ile suçunu itiraf ettirmek Engizisyon Mahkemelerinde yaygın bir uygulama idi.¹⁰

Muhakemede nelerin delil olacağını, elde edilen delillerin değerini ve maddi gerçeğin nasıl ispat edileceğini hâkimin vicdani kanaatine göre serbestçe takdir ettiği sistem ise vicdani ispat sistemidir. Vicdani ispat sisteminde hâkim her somut olayda elde edilen bulguların ispata elverişliliğini akıl, mantık ve vicdan süzgecinden geçirerek kendisi takdir eder ve ikrar da dahil olmak üzere hiçbir delille de bağlı değildir. Diğer bir deyişle vicdani ispat sisteminde vicdani delil anlayışı söz konusu olup deliller arasında önceden belirlenmiş bir hiyerarşi veya kesin delil yoktur. Her delilin maddi olayı temsil etme gücünü ve önemini hâkim takdir eder. Hâkimin vicdani kanaatinin delillerin değerlendirilmesinde ve maddi gerçeğin ispat edilmiş kabul edilmesinde oldukça büyük bir ölçüt olması hükmün kurulmasında keyfilik söz konusu olup olmadığı hususunda soru işaretlerine neden olabilir. Hâkimin vicdani kanaatini keyfilikten ayıran şey ise yaptığı değerlendirmelerde sunduğu

⁷ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Ankara: Eylül 2016, Seçkin Yayınevi), 70.

⁸ Mehmet Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüpheler*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2021), 43.

⁹ Devrim Aydın, *Ceza Muhakemesinde Deliller*, (Ankara: 2014, Yetkin Yayınları), 32.

¹⁰ Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 405-406.

gerekçedir. Hâkim vicdani kanaatini objektif esaslara dayandıracak; akıl, tecrübe kuralları ve bilimsel metotlar gibi unsurların yardımıyla kanaatini gerekçelendirecektir.¹¹

1.4. İspat Yükü

Ceza muhakemesinde maddi gerçeği ortaya çıkarma, delil toplama ve delil sunma yükümlülüğünün; yani ispat yükünün yargılamaya dahil olan hangi sùjelerin üzerinde olduğuna yönelik olarak 3 farklı muhakeme usulü vardır. Bunlar: itham sistemi, tahkik sistemi ve iş birliği sistemidir.

İtham sistemi, hukuk davalarına benzer bir şekilde suçtan zarar görenler ve failin mahkemede hâkim huzurunda davalışmaları ve hâkimin taraflar arasında haklı olan tarafa karar vermesi esasına dayalı olup bilinen en eski sistemdir. İtham sisteminde, itham eden tarafla itham edilen taraf delilleri toplama ve mahkemeye sunma yetki ve sorumluluğu tamamen kendilerine ait olmak üzere mahkeme huzurunda uyuşmazlığı çekişmeli olarak tartışırlar. Muhakemeyi yürüten makam kendiliğinden bir delil araştırması yapmamakta, tarafların tartışmasını değerlendirmektedir. Hâkim duruşmayı adil bir şekilde yönetir ve neticede karar verir. Maddi gerçeği ortaya çıkarma yükümlülüğü altında değildir.¹²

Tahkik sistemi devlet yapısının güçlenmesiyle birlikte ceza muhakemelerinin devlet eliyle, kamu menfaati gözetilerek, kendiliğinden yürütölmeye başlandığı sistemdir. Bu sistemde tarafların uyuşmazlığı mahkemeye taşınmasına ve tartışmasına gerek olmadan muhakemeyi yürüten makam gerekli soruşturmayı ve kovuşturmayı başlatır, delil toplar ve maddi gerçeği ortaya çıkarmaya çalışır. Bu sistemde itham sisteminde olduğu gibi davalı ve davacı taraflar karşısında tarafsız hâkimden ziyade, ispat faaliyetlerine aktif bir şekilde katılan hâkim söz konusudur. İspat yükü muhakemeyi yürüten makamdır. Tahkik sisteminin uygulamalarında sanık muhakemeyi yürüten makam karşısında oldukça dezavantajlı olmuş, çekişmeli bir şekilde uyuşmazlığı mahkemede tartışma imkânı taraflara verilmemiştir.¹³

İş birliği sisteminde ise hem ispat faaliyetlerine muhakemeyi yürüten makamın da katılması; hem de tarafların mahkeme huzurunda uyuşmazlığı tartışabilmesi söz konusudur. Yani maddi gerçeği ortaya çıkarmada tüm yargılama sùjeleri etkin rol alabilir. Mahkeme kendiliğinden delil toplayabilir ve davalar tarafların şikayetiyle de muhakemeyi yürüten makamın kendiliğinden araştırma yapmasıyla da açılabilir. İş birliği sisteminde ispat yükünün hangi sùje üzerinde olduğu hususunda ispat yükünün iddia makamının, yani savcının üzerinde olduğu; savcı ile mahkemenin ortak yükümlülüğü olduğu ve ispat yükünün olmadığı şeklinde farklı görüşler vardır.¹⁴

2. İslâm Hukukunda İspat

2.1. Genel Bilgiler

İslam hukukunda ispatın esaslarının ortaya konulabilmesi için öncelikle İslam hukukunun genel özellikleri ve içtihat geliştirme metodu anlaşılmalıdır. İslam hukukunun ana

¹¹ Devrim Aydın, *Ceza Muhakemesinde Deliller*, 34.

¹² Mehmet Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe*, 83-84; Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 445-446.

¹³ Mehmet Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe*, 85-86; Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 454-455.

¹⁴ Mehmet Yayla, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe*, 87; Fatih Birtek, *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, 457-458.

kaynağı Kur'an ve Sünnettir; Şari'in yani Allah'ın ve Peygamber'in buyruklarıdır. İslam Hukukçuları bu kaynaklardan hüküm çıkarma, ayet ve hadis metinlerinin işaret ettiği hukuk kurallarını tespit etme hususunda "istinbat" denilen yöntemler geliştirmişlerdir. Bu yöntemler buyrukların illetine ve lafzına yönelik olmak üzere iki kısımdır. İllete yönelik istinbat metodları kıyas, istihsan, mesalih ve zerayi gibi emir ve yasakların ortaya çıkış sebebini ve bu emir ve yasaklarla neyin amaçlandığını gözetme esasına dayanır. Lafza yönelik istinbat metodları ise ayet ve hadis metinlerinin umum mu husus mu; emir mi yasak mı bildirdiği, emrin mutlak mı mukayyed mi olduğu hususları gibi metnin lafzından anlaşılması gereken manayı ortaya koyma esasına dayanır.¹⁵ Bu istinbat metodları ile 7. Yüzyılda, Arap coğrafyasında ortaya çıkmış Şari' buyruklarının çok büyük ölçekli zaman ve mekân değişiklikleri ile uyum içinde olması sağlanmıştır.

Seküler hukuk sistemlerindeki düzenlemeler bireyin bireylerle, bireylerin devletle ve devletin diğer devletlerle ilişkilerini düzenlemektedir. Yani bireyin uyması gereken hukuk kuralları ancak başka bireylerin varlığı halinde ortaya çıkmaktadır. İslam hukuku kaynakları ise bireylerin bireylere karşı olan sorumluluklarını düzenlemeden önce bireyin Allah'a karşı olan sorumluluklarını düzenler. İslam hukuku, yani fıkıh kitaplarının kahiri ekseriyetinin önce "İbâdât" hükümlerini daha sonra evlilik, miras, muamelat (alışveriş ve borç ilişkileri) gibi özel hukuk hükümlerini, daha sonra kitabu'l emaret, kitabu'l kadâ, kitabu's-şehadat, ukubat gibi kamu hukukuna, yargılamaya ve muhakemeye dair hükümleri düzenlediği rahatlıkla görülebilir.¹⁶ İslam hukukunun bu özelliği bireyin diğer bireylere yani bir topluma tabii olmadan dahi uyması gereken hukuk kuralları olduğu anlamına gelmektedir. Çünkü birey tek başına olsa dahi Allah'a karşı sorumluluk sahibidir. Bireyin Allah'a karşı olan sorumluluklarını düzenleyen bazı hükümler o kadar genel ve o kadar yerleşiktir ki, bu hükümler Kur'an ve Sünnetten hakkında özel hükme ihtiyaç bırakmayacak şekilde özel hukuka ve kamu hukukuna da sirayet eder. Örneğin, "Üç kişiden kalem kaldırılmıştır: buluğa erinceye kadar çocuktan, akli başına gelinceye kadar mecnundan, uyanıncaya kadar uyuyandan."¹⁷ hadisindeki "kalem kaldırılmıştır" ifadesiyle mezkûr kişilerin günahlarının amel defterlerine yazılmayacağı kast edilmektedir. Yani bu kişiler işledikleri fiiller nedeniyle Allah tarafından cezalandırılmayacaklardır. Bireyin asıl sorumluluğunun Allah'a karşı olduğu kabul edilen İslam hukukunda, Allah'a karşı sorumlulukları olmayan bu kişiler diğer bireylere ve devlete karşı evleviyetle sorumlu değillerdir. Dolayısıyla çocuklar ve ayırtım gücü olmayanlar medeni hukuk anlamında fiil ehliyetine sahip olmayacaklar; ceza hukuku anlamında ise cezai ehliyetleri yok kabul edilecektir. İşte bahsi geçen hadis esas olarak bireyin Allah ile olan ilişkisi hakkında iken, çocukların ve ayırtım gücü olmayanların ehliyeti hususunda özel hükme gerek bırakmadan özel hukuka ve kamu hukukuna da temel teşkil etmiştir.

Ceza muhakemesinde ispat faaliyetlerinin öneminin ve şüphenin yenilmesi zorunluluğunun asıl sebebi olan masumiyet karinesinin İslam Hukukundaki karşılığı da öncelikli olarak ibadet ile ilgili hükümlere dayanır. İbadetler ve çeşitli konularda yakîn, yani kesin bilgi ile bilinen şeylerin şüphelerle geçerliliğini yitirmeyeceğini bildiren haberler İslam hukukçularını "istishab" kaidesini geliştirmeye yöneltmiştir. Bu kaide "bir şeyin değiştiğini gösteren bir delil bulunmadığı sürece, o şeyin aynen kalmasını" ifade eder.¹⁸ Bu genel kaide temiz olduğu bilinen suyun kirlenme şüphesiyle pis sayılmayacağı, abdest aldığı bilinen bir kişinin abdestinin bozulup bozulmadığından şüphe etmesiyle abdestinin bozulmayacağı, esasen borçsuz sayılan kişilerin salt borçlu olduğunun iddia

¹⁵ Muhammed Ebu Zehra, *İslam Hukuku Metodolojisi*, çev. Abdulkadir Şener, (Ankara: Fecr Yayınevi, 2000), 108-109.

¹⁶ Örnek için bkz. Serahsi, *Mebcut*, ed. Mustafa Cevat Akşit, (İstanbul: Gümüşev Yayınları, 2008) 31/3-5.

¹⁷ Ebu Davud, Hudud, 16; Tirmizi, Hudud, 7; Nesai, Talak, 21.

¹⁸ Muhammed Ebu Zehra, *İslam Hukuku Metodolojisi*, 253.

edilmesiyle borçlu sayılmayacağı ve esasen masum sayılan kişilerin iddia ve şüphelerle suçunun sabit olmayacağı gibi ibadeti, özel hukuku ve ceza hukukunu ilgilendiren tüm hükümlere esas teşkil eder.

Kur'an ve sünnette masumiyet karinesi ile ilgili özel hükümleri içeren haberler de vardır. Bunun en büyük örneğini, zina iddiasında bulunup da iddiasını ispat edemeyen kişilerin kınandığı ve bu kişilerin cezaya çarptırılıp şahitliklerinin ömür boyu kabul edilmeyeceğini bildiren Nur suresi 4-25. Ayetleri oluşturur. Burada ispat edilmeyen zina iftirasına karşı iddianın muhatabı sanıklar korunmakla kalmamış, iddia sahiplerinin cezalandırılmasına da doğrudan hükmedilmiştir. Nebi Aleyhisselam döneminde yapılan hukuk ve ceza yargılamalarında da iddia sahiplerine, iddiası ne kadar güçlü olursa olsun ve ne kadar taraftar bulursa bulsun; delil sunmadıkça ve iddiasını ispat etmedikçe itibar edilmemiştir. Bu hususta "Eğer insanlara sırf iddialarıyla talep ettikleri verilseydi, insanlar başkalarının kanlarını ve mallarını talep ederdi. Ancak iddia sahibine beyyine(delil), iddiayı inkâr edene de yemin gerekmektedir"¹⁹ hadisi hem hukuk davaları hem ceza davaları yönünden büyük önem arz etmiştir.

2.2 İslam Hukukunda Benimsenen İspat Sistemi

İslam hukuku yargılamalarında ispat zorunlu bir unsur olmakla birlikte nasıl bir ispat sisteminin benimsendiği hususu tartışma konusu olmuştur. Bunun sebebi 7. Yüzyılda ilkel komünal toplum niteliğini haiz olup, muhakemeye dair akılcı ve yerleşik kuralları olmayan Arap kabilelerine İslamiyet ile birlikte ilk kez İslami muhakeme usul kurallarının öğretilmesi ve Nebi Aleyhisselam'ın hakimlik ettiği somut davaların uzun yıllar muhakemede emsal teşkil etmesidir. Elbette Nebi Aleyhisselam muhakemeyi o dönemin elverdiği şartlarla yürütmüş ve ispat aracı olarak büyük çoğunlukla beyan delillerine başvurmuştur. Kur'an'da da ispat vasıtası olarak şahitlerden bahsedilmiş, zina suçunun ancak 4 şahitle ispat edileceği belirtilmiştir. İslam hukuku kaynakları da Kur'an ve Sünnet uygulamalarını esas aldığı için yargılamaya ilişkin hükümlerin yer aldığı kitaplarda ispat araçları tahdidi olarak sayılmıştır. Bunlar şahitlik, yemin, nükul, ikrar veya yemin ile şehadettir.²⁰

İlk dönem İslam alimleri uzun yıllar bu tahdidi ispat vasıtaları ile hükmetmiş, Nebi Aleyhisselam'ın uygulamasının dışına çıkmamışlardır. Bu ilk dönemde özel hukuk-ceza hukuku ayrımı yapılmadan muhakemede yukarıda zikredilen "delil getirmek iddia sahibine, yemin ise inkâr edene düşer" hadisi esas alınmıştır. Klasik fıkhıta hadis metninde geçen "beyyine" kelimesinden anlaşılan mana, Nebi Aleyhisselam'ın yargılama yaparken taraflardan beyyine talep ettiğinde tarafların çoğunlukla şahitliğe başvurması ve bazı rivayetlerde beyyine ile doğrudan şahitliğin kastedilmesi göz önünde bulundurularak şahitlik olmuştur.²¹ Beyyine, yani delil getirme faaliyetinin beyan delilleri ile sınırlandığı bu klasik dönemde hem hukuk davaları hem ceza davaları için kanuni ispat sisteminin hâkim olduğu söylenebilir.

14. Yüzyıl alimlerinden İbn Kayyim el-Cevziyye'nin öncülük ettiği diğer bir kısım alimin görüşüne göre ise beyyine sadece şahitlikle sınırlı değildir. Kur'an'ı Kerim'de de beyyine kelimesi birçok farklı anlamda kullanılmıştır. İbn Kayyim beyyine kelimesinin daha geniş anlamda kullanıldığı ayetlerle ilgili açıklamalar yaptıktan ve Nebi Aleyhisselam'ın şahitlik dışında itibar ettiği

¹⁹ Buhari, Tefsir, Ali İmran 3; Rükun 6; Müslim, Akdiye, 2; Ebu Davud, Akdiye, 23; Tirmizi, Ahkam, 13; Nesai, Kudat, 35.

²⁰ Vehbe Zuhayli, *İslam Fıkhı Ansiklopedisi*, çev. Ahmet Efe vd. (İstanbul: Risale Yayınevi, 1994) 8/266.

²¹ Sahip Beroje, *İslam Ceza Muhakemesi Hukukunda Beyyine Külfeti ve İspata Hakim Esaslar*, (Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1999), 14.

diğer delillerden örnekler verdikten sonra şu değerlendirmede bulunmuştur: “Nebi Aleyhisselam’ın ‘beyyine ikamesi davacıya gerekir’ derken muradı, hüküm için iddiasını ispat edebilecek her türlü kanıt getirme yükümlülüğü olmuştur. İki şahit getirilmesi, beyyineden sadece bir tür olmaktadır. Hiç şüphe yoktur ki beyyineden şahitler dışında öyle türler vardır ki, bunlar şahitlerden daha güçlü kanıt olabilirler. Davacının iddiasını kanıtlayan halin delaleti gibi. Çünkü halin delaleti, şahidin bildirmesinden daha güçlüdür.”²² Bu görüşe göre Allah-u Teala’nın ayetlerle şahit tutmayı tavsiye etmesi, delil olarak şahitliği zikretmesi; Nebi Aleyhisselam’ın yargılamada çoğunlukla şahitlerin beyanına dayanarak hükmetmesi delillerin sadece şahitlikle sınırlandırılması anlamına gelmez. Şari’ şahitliği tavsiye ederken diğer delilleri yasaklamamıştır. Hakkı ortaya çıkaran, yani ispat eden her şey delil olabilir. Hatta Ömer bin Abdulaziz’in “İnsanların icad ettikleri suçlar kadar hükümler ve çözüm yolları icad edilir” dediği rivayet edilmiştir.²³ Allah ve Resulünün yargılamada iddia sahibinden şahit getirmesini istemesinin nedeni adaletin tesis edilmesi ve hakkın ortaya çıkmasıdır. Delillerin sadece şahitlikle sınırlandırılması ise bu amaca aykırılık oluşturmaktadır.

Görüldüğü gibi bu ikinci görüş muhakemenin amacının maddi gerçeğin ortaya çıkması ve adaletle hükmedilmesi olduğunu belirterek bu amaca hizmet eden delillerin beyyine kapsamına dahil edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Hangi delillerin maddi gerçeği temsil etme kabiliyetine sahip olduğu hususu ise her somut olaya özgü olarak değişkenlik arz edecektir. Dolayısıyla muhakeme esnasında elde edilen bulguların delil olup olmadığını ve delil değerini takdir etme yetkisinin muhakemeyi yürüten makamda olması gerekmektedir. Bu ispat anlayışı ise vicdani ispat sistemine daha yakındır. Bunun yanı sıra bu ikinci görüşe sahip olan alimler dahi vicdani ispat sistemini tam anlamıyla ve tüm ceza yargılamaları açısından kabul etmezler. Hadd cezalarını gerektiren suçların, özellikle zina suçunun ispatı bu değerlendirmenin dışında tutulmuştur. Kur’an ve Sünnetle muhakemede dikkate alınmasının emredildiği ve İslam alimlerinin üzerinde icma ettiği delilleri, şartlarını taşıdığı müddetçe²⁴ hâkim aksi kanaatte olsa bile reddedemez. Örneğin zina suçunun ispatında 4 şahit gerekirken, 3 şahitle hâkim suçun işlendiğine ikna olsa dahi cezaya hükmedemez veya ispatı için 2 adil şahidin öngörüldüğü cezalarda, hâkim şahitlerin adil şahitlik şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede takdir yetkisine sahip olmakla birlikte, 2 adil şahidin şahitliğini reddetme yetkisine sahip değildir. Şartlarını taşıyan şahitliği veya ikrarı kabul etmek zorundadır.²⁵

Muhakemeye dahil edilen delillerin sınırlandırılmamasının gerekliliğini, amaçsal yorum yaparak açıklayan İbn Kayyim el-Cevziyye’nin öncülük ettiği görüşü savunan alimler; aynı amacın, yani maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaletin tesisi gerekliliğinin hadd suçlarının kovuşturulmasında Şari’ tarafından öngörülmediği kanaatindedir.²⁶ Buradaki farklılığı anlayabilmek için hadd cezalarının İslam hukukundaki yeri anlaşılmalıdır.

Klasik kaynaklarda İslam hukukunda suçların tasnifi, malvarlığına karşı işlenen suçlar veya kişilere karşı işlenen suçlar tasnifindeki gibi suçun konusu veya suçla korunan hukuki yarar baz

²² İbn Kayyim el-Cevziyye, *et-Turuku’l Hükmüyye fi’s-Siyaseti’ş-Şer’iyye*, (İstanbul: Kasım 2022, Beka Yayınları, 1. Baskı) çev. Mehmet Erdoğan, 41.

²³ Şatibi, *el-İtisam*, çev. Ahmet İyibildiren, (Konya: Haziran 2011, Kitap Dünyası Yayınları) 1/364.

²⁴ Örneğin şahitlikte bulunanın akıl baliğ olması, itham edilmemiş olması, adil olması vb.

²⁵ Sahip Beroje, *İslam Hukukunda İspata Hakim Esaslar*, 106.

²⁶ Sahip Beroje, *İslam hukukunda İspata Hakim Esaslar*, 108.

alınarak değil²⁷, suça verilen cezalar baz alınarak yapılmıştır. Buna göre İslam hukukunda suçlar genel olarak hadd suçları, kısas veya diyet suçları ve tazir suçları olarak üçlü tasnife tabi tutulur.²⁸

Kisas veya diyet, kasten öldürme veya kasten yaralama suçlarında söz konusu olup cezası, öldürmeye karşılık öldürmek-yaralamaya karşı yaralamak veya davacıyla diyet denilen mali bir bedel karşılığında sulh yapılmasıdır. Yanlışlıkla yahut şibh-i amd ile öldürme veya yaralamalarda ise sadece diyet söz konusudur. Bu suçta zarar gören hak, şahsi bir hak olduğu için davacının faili affetmesi de mümkündür.²⁹ Kisas ve diyet suçları söz konusu olduğunda bireysel haklar, yani kul hakları çiğnenmektedir. Dolayısıyla suçun ispatı ve failin cezalandırılması ceza muhakemesinde maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaleti tesis etme genel amacı kapsamındadır.

Tazir suçları ise ayet ve hadislerle hakkında belirli bir cezaya hükmedilmemiş konularda; içinde bulunulan zamanın ve mekânın gerektirdiği ölçüde, toplumsal menfaatler gözetilerek suç addedilmesi ve cezalandırılması gereken fiillerdir.³⁰ Örneğin ayet ve hadisler ile günümüz anlamında fikri ve sınai hakları ile kişisel verileri korumaya yönelik suç ve cezalar düzenlenmemiştir. Günümüz toplum yapısı bu hakları koruma altına almayı ve bu hakların ihlalini de cezai müeyyideye tabii tutmayı gerektirmektedir. İslam hukuku ile bu hakkın çiğnenmesi halinde ceza öngörüldüğünde tazir suçu ve cezasının varlığından söz edilebilir. Tazir suçlarının belirlenmesinde, soruşturulmasında ve kovuşturulmasında da birey haklarının ön planda tutulduğu ve adaletin tesisi amacının hâkim olduğu açıktır.

Hadd suçlarını meydana getiren fiiller Hanefilere göre 5 tanedir, bunlar: Zina, alkol alma, kazf (namuslu kişiye zina iftirasında bulunma), hırsızlık, hırabe (yol kesme, silahlı isyan). Hanefiler dışındaki diğer mezhep alimleri bu haddlere kısas ve riddeti de eklemektedir.³¹ Bu fiillerin cezalandırılmasının asıl nedeni görüldüğü gibi birey haklarının çiğnenmesinden ziyade toplum menfaatidir. Nitekim içki içen bir insanın bu fiiliyle ihlal ettiği bir birey hakkı yoktur. Bu cezaların verilmesiyle korunan haklar "hukukullah" denilen Allah haklarıdır. Bu suçların kovuşturulmasındaki amaç, meydana getirdiği kötü neticeler ve sebep olduğu toplumsal zararlardan ötürü bu fena fiillerden toplumu men etmek ve alıkoymak; İslam beldelerinin fesat ve fitneden korunmasıdır.³² Bu suçlara yaklaşım diğer suçlardan farklılık arz etmiş, ihlal edilen hak Allah hakkı olduğu için bu fiiller açığa çıkmadığı ve hakim huzuruna taşınmadığı müddetçe faille tevbe tavsiye edilmiştir.³³ Suç mahkemeye intikal ettiğinde ise herhangi bir uzlaşma ile af söz konusu olmadan, hakim gerekli kovuşturmayı yapması ve ispat edildiği durumlarda failin cezalandırılması zorunludur.³⁴ Çünkü Allah hakkını hakimin veya suçtan zarar görenlerin affetmesi mümkün değildir. Hadd cezasını gerektiren

²⁷ Abdulkadir Udeh gibi modern İslam Hukukçuları suçun maksadına göre kasıtlı-kasıtsız işlenen suçlar, keşfedildiği vakte göre suçlar, topluma karşı-bireylere karşı işlenen suçlar, adi-siyasi suçlar gibi farklı sınıflandırmalar da yapmışlardır. Bknz. Abdulkadir Udeh, *İslam Ceza Hukuku ve Beşerî Hukuk*, çev. Akif Nuri, (İstanbul: İhya Yayınları, 1976) 105-131.

²⁸ Nuri Kahveci, *Ana Hatlarıyla İslam Ceza Hukuku*, (İstanbul: Ensar Neşriyat, Temmuz 2022) 2. Basım, 80.

²⁹ Nuri Kahveci, *Ana Hatlarıyla İslam Ceza Hukuku*, 126.

³⁰ Nuri Kahveci, *Ana Hatlarıyla İslam Ceza Hukuku*, 130.

³¹ Vehbe Zuhayli, *İslam Fıkhi Ansiklopedisi*, 7/321.

³² İbn Abidin, *Reddü'l-Muhtâr Ale'd-Durri'l-Muhtar*, çev. Ahmed Davudoğlu (İstanbul: Şamil Yayınevi, 1983) 8/161-163.

³³ "Maiz r.anh Rasulullah Sallallahu Aleyhi ve Sellem'e gelip dört defa zina ettiğini ikrar etti. Bunun üzerine Rasulullah Sallallahu Aleyhi ve Sellem recmedilmesini emretti ve (Maiz'e Rasulullah'a gidip suçunu itiraf etmesini emreden) Hezzal'e: "Eğer onu elbisenle gizleseydin (suçunu açığa çıkarmayıp örtseydin) senin için daha hayırlı olurdu" dedi." (Edu Davud, Hudud, 7).

³⁴ "Haddleri aranızda bağışlayınız. Bana ulaşan haddin uygulanması ise vacip olmuştur" (Ebu Davud, Hudud, 6) hadisiyle haddi gerektiren suçların, suçtan zarar gören kişiler tarafından affedilerek gizlenmesi tavsiye edilmiş ve hâkime şikayetçi olduktan sonra af imkanının kalmayıp cezalandırmanın zorunlu olduğu bildirilmiştir.

fiillerin mahkemeye taşınmadan mümkün mertebe gizlenmesi ve affedilmesi tavsiye edildiği için bu suçların yargılanmasında muhakemeyi yürüten makamın amacının maddi gerçeği ortaya çıkarmak olduğu söylenemez.

Bu suçların cezalandırılmasını Allah istediği, nasıl ispat edileceği hususu da nassla belirlendiği için hadd cezasını gerektiren suçların ispat yollarını genişletmek İslam hukukuna aykırılık teşkil edecektir. Dolayısıyla muhakeme edilmesindeki amaç ve korunan haklar bakımından diğer suçlardan farklılık arz eden hadd cezasını gerektiren suçlarda kanuni ispat yöntemi uygulama konusunda ilk dönem alimleri ile İbn Kayyim el-Cevziyye'nin öncülük ettiği görüşü savunan alimler arasında bir görüş ayrılığı yoktur.³⁵

2.3. İslam Hukukunda İspat Yükü

Nebi Aleyhisselam'ın hakimlik ettiği muhakemeler yine o dönemin teamüllerinin etkisinden hali kalmayarak ceza davası-hukuk davası ayrımı olmadan çoğunlukla itham usulüyle yürütülmüştür. Usul genel olarak şöyledir: Davalı ve davacı, hakim huzurunda dava açar, hakim davalıya dava konusu ve iddialar hakkında görüşünü sorar, davalı ikrarda bulunursa dava davalının aleyhine sonuçlanır, ikrarda bulunmaz ve zımnen de olsa inkarda bulunursa hakim davacıdan delil sunmasını talep eder, deliller ispata elverişli ise davacı lehine hüküm verilir, davacı delil sunmazsa davalıya yemin teklif edilir, yemin ederse lehine hükmedilir,³⁶ yeminden kaçınırsa yemin etmemesi halinde iddialar doğrultusunda aleyhine hükmedileceği hatırlatılarak 3 kere yemin teklif edilir ve yemin etmemesi takdirinde ikrar sayılarak neticede aleyhine hükmedilir.³⁷ Bu usule göre ispat yükü tamamen taraflar üzerinde gibi görünmektedir.

Peygamber döneminde genel işleyiş bu şekilde olsa da Nebi Aleyhisselam'ın ceza muhakemelerinde delil olarak sadece tarafların sundukları ile yetindiği, ispat faaliyetlerine hiç katılmadığı, ispat yükünü tamamen taraflara yüklediği söylenemez. Nitekim bir cinayet davasında failin tespit edilmesi için Nebi Aleyhisselam da ispat faaliyetlerine dahil olmuştur. Taşla kafasından ağır biçimde yaralanan bir cariyeye huzuruna getirildiğinde Nebi Aleyhisselam konuşmakta güçlük çeken mağdureye “seni falanca mı öldürmeye teşebbüs etti?” diye olası faileri 3 kere sorar. Mağdure üçüncü olası failin kendisini yaraladığına dair işaretle bulunduktan hemen sonra ölür. Daha sonra Nebi Aleyhisselam o kişiyi çağırır, fail suçunu ikrar eder ve kısasen öldürülür.³⁸ Başka bir rivayette Bedir savaşında Ebu Cehil'i birlikte öldüren Muaz ile Muavviz kardeşler arasından selebi, yani öldürülen kişiye ait ganimeti kimin hak ettiğinin anlaşılması için Nebi Aleyhisselam, kardeşlere “Kılıçlarınızı sildiniz mi?” diye sorar. Hayır demeleri üzerine kılıçları inceler ve selebi Muaz'ın hak ettiğine kanaat getirir.³⁹ Başka bir rivayette bir baba bekar olan oğlunun evli bir kadınla zina ettiğini, oğluna recm cezası gerekeceği zannıyla davalı tarafa diyet bedeli ödeyerek sulh etmek istediğini ama daha sonra hükümde yanıldığını ve oğluna recm cezası gerekmediği halde diyet bedeli ödediğini Nebi Aleyhisselam'a anlatır ve karşı taraf ile aralarında hükmetmesini ister. Nebi Aleyhisselam taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözdükten sonra huzurundaki bir sahabiye -davaya dahil olmadığı halde- zina eden evli kadının yanına gitmesini ve suçunu ikrar ederse onu recmetmesini emreder.⁴⁰

³⁵ Sahip Beroje, *İslâm Hukukunda İspata Hakim Esaslar*, 106.

³⁶ Ümit Koca, “İslam Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat Yükü”, *İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi*, Haziran 2022;(39) 100 (93-115).

³⁷ Vehbe Zuhayli, *İslam Fıkhı Ansiklopedisi*, 8/268.

³⁸ Buhari, *Kitabu'd-Diyat*, 4.

³⁹ Buhari, *Kitabu'l Humus*, 18.

⁴⁰ Buhari, *Kitabu'l Hudud*, 38.

Görüldüğü gibi İslam hukuku ile yürütülen muhakemelerde o zamanın teamüllerine uygun olarak gelişen, ispat yükünün davanın taraflarında olduğu itham sistemi yaygınlık arz etmiş olsa da durumun gerektirdiği koşullarda muhakemeyi yürüten makam da ispat faaliyetlerine dahil olmuştur. Ayet ve hadislerde kazf suçuna ilişkin hükümler dışında ispat yükünün yargılamanın hangi sujeleri üzerinde olduğuna dair bir sınırlama veya özel hüküm de bulunmamaktadır. Bu hususta da maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaletin tesisi genel amacı doğrultusunda; dönemin koşullarına ve İslam'ın genel ilkelerine uygun, değişen ve gelişen bir usul benimsenmesinin önünde bir engel yoktur.

SONUÇ

Ceza muhakemesi açısından ispat faaliyetleri büyük önem arz etmektedir. Maddi gerçeğin makul şüphelerden arındırılmış bir şekilde ispat edilmesi hem toplumsal düzen açısından hem de sanık hakları açısından adaletin tesisi için vazgeçilmez bir unsurdur. Toplumların hukuka ve muhakemeye bakış açıları rasyonellik kazandıkça ispat konusunda akıl dışı uygulamalara son verilmiş, kanuni ispat sistemi ve vicdani ispat sistemi olmak üzere iki rasyonel ispat sistemi gelişmiştir. İslam hukukuna göre yapılan yargılamalarda ispata yönelik bazı emir, tavsiye ve pratik uygulamaların ayet ve hadislerle sabit olması İslam'ın ilk dönemlerinde kanuni ispat sisteminin benimsenmesine sebep olmuştur. Bunun yanı sıra zamanla muhakemede sadece ayet ve hadislerde geçen sınırlı tahdidi delillere itibar etmek ve ispatı bu delillerle sınırlamanın adaletin tesisi genel amacına aykırılık oluşturacağı sonraki dönem alimlerinden İbn Kayyim el-Cevziyye ile ortaya konmuştur. İslam ceza hukukuna göre yürütülen muhakemelerin amacı hadd cezasını gerektiren suçlar ile diğer suçlarda farklılık arz etmektedir. Ceza muhakemesinin amacının maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaletin tesisi olması durumunda muhakemeyi yürüten makam tarafından Kur'an ve Sünnet'te meşru kılınan deliller de göz önünde bulundurulmakla birlikte muhakemenin genel amacına uygun olarak maddi gerçeğe ulaşmayı sağlayacak, kanunda sayılmamış diğer delillere de itibar edilir. Aksi takdirde birey haklarının zarar görmesi tehlikesi söz konusu olacaktır. Maddi gerçeğe ulaştıracak her türlü delilin, hakların zail olmaması için muhakemede değerlendirilmeye tabii tutulması anlayışı vicdani ispat sistemine yakındır. Bunun yanı sıra İslâm hukukunun ispat anlayışı hem hâkimin, şartlarını taşıması halinde, kanunda sayılan ispat vasıtalarını reddetme yetkisinin olmaması; hem de hadd cezalarının, ispat yollarının genişletilmesinin uygunsuzluğu ve dolayısıyla ancak kanundaki delillerle ispat edilebilirliği yönünden kanuni ispat sistemine de benzemektedir. İspat yükünün muhakemenin hangi sujelerinin üzerinde olduğu hususunda ise özel hüküm ve buyruklar bulunmayıp bu husus genel ilkeler ve içinde bulunan şartların gereği gözetilerek revize edilmeye müsaittir.

KAYNAKÇA

Almaany. Erişim 5 Aralık 2024 <https://www.almaany.com/>.

Aydın, Devrim. *Ceza Muhakemesinde Deliller*. Ankara: Yetkin Yayınevi, 2014.

Beroje, Sahip. *İslam Ceza Muhakemesi Hukukunda Beyyine Külfeti ve İspata Hakim Esaslar*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1999.

Birtek, Fatih. *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2. Basım, 2017.

Ebu Zehra, Muhammed. *İslam Hukuku Metodolojisi*. çev. Abdulkadir Şener, Ankara: Fecr Yayınevi, 8. Basım 2000.

el-Askalânî, İbn Hacer. *Muhtasar Fethu'l Bari*. nşr. Ebu Suhayb Safâ ed-Davvi Ahmed el-Adevi. 6. ve 13. Cilt. İstanbul: Karınca & Polen Yayınevi, Ekim 2020.

el-Cevziyye, İbn Kayyım. *et-Turukul Hükmîyye fi's-Siyasetiş-Şer'iyye (Yargılama Hukukunda İspat Yolları)*. çev. Mehmet Erdoğan, İstanbul: Beka Yayınlar, 1. Basım, Kasım 2022.

eş-Şatıbî. *el-İ'tisâm* çev. Ahmet İyibildiren, Konya: Kitap Dünyası Yayınları, 3. Basım, Haziran 2011.

Feyzioğlu, Metin. *Vicdani Kanaat*. İstanbul: Isık Yayınları, 2. Basım, Aralık 2015.

İbn Abidin, Muhammed Emin. *Reddü'l Muhtar ale'd-Dürril-Muhtar* çev. Ahmed Davudoğlu, İstanbul: Şamil Yayınevi, 1983.

Kahveci, Nuri. *Ana Hatlarıyla İslam Ceza Hukuku* İstanbul: Ensar Neşriyat, 2. Basım, 2022.

Koca, Ümit. "İslam Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat Yükü". *İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi*, Haziran 2022(39) s.93-115.

Roxin, Claus. "İspat Hukukunun Esasları" çev. Yener Ünver, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005/2 C. 4, S. 8 s.265-289.

Yayla, Mehmet. *Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe* Ankara: Seçkin Yayınevi, 2. Basım, 2021.

Yenisey, Feridun ve Nuhoğlu, Ayşe. *Ceza Muhakemesi Hukuku* Ankara: Seçkin Yayınevi, 4. Basım, Eylül 2016.

Zuhayli, Vehbe. *İslam Fıkhi Ansiklopedisi* çev. Ahmet Efe vd. İstanbul: Risale Yayınevi, 1994.

6458 SAYILI YABANCILAR VE ULUSLARARASI KORUMA KANUNU MADDE 54/1-d UYARINCA SINIR DIŞI ETME KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ
THE EVALUATION OF DEPORTATION DECISIONS IN ACCORDANCE WITH
ARTICLE 54/1-D OF THE LAW NO: 6458 ON FOREIGNERS AND
INTERNATIONAL PROTECTION



Fatma Betül BÜYÜK^{1*}

¹ Gaziantep Üniversitesi, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, Gaziantep, Türkiye,
fatmabetulbuyuk@gmail.com.

*Sorumlu Yazar/
Corresponding Author

Öz: Sınır dışı etme kararının verilmesi en basit haliyle dahi temel haklardan olan kişi özgürlüğü ve güvenliğini ihlal edebilmesi bakımından son derece önemli bir işlemdir. Bundandır ki bu işlem temel hakların korunması adına hem ulusal düzenlemeler ile hem de uluslararası belgelerde yerini almıştır. Sınır dışı etme kararının hukuka uygun olması açısından bu kararın usul ve esasları her ne kadar yasal belgeler ile düzenleme altına alınmışsa da yapısı gereği uygulandığı esnada birçok ihlalin meydana geldiği görülmektedir. Zira sınır dışı etme kararı ülke içerisinde bulunan yabancı aleyhine verilmekte dolayısıyla bu kararın verilmesinde ve uygulamasında hukuki problemler yaşanabilmektedir. Dolayısıyla sınır dışı etme kararının hukuka uygun olabilmesi için hangi durumlarda verileceği ve nasıl uygulanması gerektiği konusunda titiz davranılması gerekmektedir. Bu mantıkla yapılan kanuni düzenlemelerin yorumlanması ve uygulanması konusu çok önemlidir. Bu kanun maddelerini kullanarak sınır dışı etme kararı veren idarenin bu konuda büyük sorumluluğunun olduğu yadsınamayacaktır. İdarenin sınır dışı etme kararı verirken dayanacağı neden bu kararın uygulanması, itiraz süreci ve icrasını doğrudan etkilemektedir. Çalışmamızda; idareye takdir yetkisinin geniş bir şekilde tanındığı kamu düzeni, kamu güvenliği ve kamu sağlığı açısından tehlike oluşturan yabancıların sınır dışı etme kararının nedenleri üzerinde durulacaktır. Bu konuda gerek idarenin buna dayalı olarak vereceği sınır dışı etme kararı gerekse de bu karara yapılan itiraz neticesinde idari yargının bu konudaki yaklaşımı, kamu düzeni ve kamu güvenliği nedenlerinin geniş anlamlar ihtiva etmesi hasebiyle önemlidir.

Anahtar Kelimeler: 6458 Sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu, Kamu Düzeni, Kamu Güvenliği, Sınır Dışı Etme Kararı.

Geliş Tarihi/Received:
21.11.2024

Kabul Tarihi/Accepted:
31.12.2024

Yayımlanma Tarihi/
Available Online:
31.12.2024

Abstract: Even in its simplest form, the decision to deport is an extremely important procedure as it may violate the fundamental right to liberty and security of the person. This is why this procedure has been included in both national regulations and international documents in order to protect fundamental rights. Although the procedures and principles of this decision are regulated by legal documents in order to ensure that the deportation decision is in accordance with the law, it is seen that many violations occur during its implementation due to its structure. This is because the deportation decision is made against the foreigner in the country, and therefore, it can be seen that there will be legal problems in the issuance and implementation of this decision. The deportation order is therefore unlawful in which cases it should be given and how it should be applied in order to be appropriate to be meticulous about what is required to be done. The interpretation and application of legal regulations made with this logic is very important. It cannot be denied that the administration, which makes deportation decisions by using these articles of law, has a great responsibility in this regard. The reason that the administration will rely on when making a deportation decision directly affects the implementation, appeal process and enforcement of this decision. In our study, we will focus on public order, public safety and public security, where the discretionary power is granted to the administration in a broad manner.

Keywords: The Law No. 6458 on Foreigners and International Protection, Public Order, Public Safety, Deportation Decision.

GİRİŞ

Uluslararası hukukta benimsenen anlayışa göre yabancıların ülkeye girişleri, ikametleri ve çıkarılmaları mevzuu ülkelerin egemenlik yetkileri kapsamında yer alır¹. Egemen devlet yabancıların ülkeye girişi çıkışı konusunda düzenleme yaparken uluslararası hukuku ihlal edemeyeceği gibi² bu konuda ilgili devletin tasarruflarında egemenlik ilkesi göz ardı edilmemelidir. Bu kapsamda yabancıların rızası aranmaksızın ülke sınırları dışına çıkarılması yani sınır dışı edilmesi yine devletlerin egemenlik yetkilerinin tezahürüdür. Fakat sınır dışı etme, bu kararın uygulanacağı yabancıların üzerinde önemli etkilere yol açabileceği için bu konu tam anlamıyla devletlerin inisiyatiflerine bırakılmamıştır. Uluslararası hukuk bağlamında sözleşmeler ile devletlerin yetkisi sınırlandırılmıştır³.

Bu bağlamda sınır dışı etme kararına yönelik sınırlandırmaların yer aldığı uluslararası düzenlemelere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi⁴, sözleşmeye bağlı Ek 4⁵ ve 7 Nolu Protokolleri⁶, Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair 1951 Cenevre Sözleşmesi⁷, Avrupa Sosyal Şartı⁸, Avrupa İkamet Sözleşmesi⁹, Tüm Göçmen İşçilerin ve Aile Fertlerinin Haklarının Korunmasına Dair Uluslararası Sözleşme¹⁰, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme¹¹ ile uluslararası mahkeme içtihatları gibi belgeler kaynak teşkil etmektedir¹².

Sınır dışı etme kararı mahiyeti gereği kişi özgürlüğü ve güvenliğini ihlal etmekle birlikte Anayasa'nın 19. maddesinde "...hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz." Denilerek bu kararın istisna teşkil ettiği düzenleme altına alınmıştır. Sınır dışı etme kararı yerleşme ve seyahat özgürlüğünü de önemli derecede etkilemekte olup Anayasa'nın 23. maddesinin "Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz." fıkrası gereği Türk vatandaşının sınır dışı edilemeyeceği, sadece yabancılar hakkında bu kararın verilebileceği görülmektedir¹³.

Anayasal korumanın yanı sıra Türk hukuk mevzuatında sınır dışı etme kararına ilişkin olarak düzenlemeler 6458 sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu (YUKK)¹⁴ öncesi dönemde dağınık bir şekilde birden fazla kanunda yer bulmuştur. Pasaport Kanunu¹⁵, Yabancıların Türkiye'de

¹ Rona Aybay-Esra Dardağan Kibar, *Yabancılar Hukuku* (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010) 225.

² Gülüm Bayraktaroglu Özçelik, "Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Türkiye'den Sınır Dışı Edilmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 108 (Eylül, Ekim 2013), 212.

³ Rona Aybay, "Bir İnsan Hakkı Sorunu Olarak Sınır Dışı Edilme", *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2/2 (Aralık 2003), 142.

⁴ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), 1953, m.5/1-f.

⁵ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) Ek 4 Nolu Protokol, 1963.

⁶ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) Ek 7 Nolu Protokol, 1984.

⁷ Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair 1951 Cenevre Sözleşmesi, Resmî Gazete 10898 (5 Eylül 1961)

⁸ Avrupa Sosyal Şartı. Resmî Gazete 20312 (14 Ekim 1989)

⁹ Avrupa İkamet Sözleşmesi. Resmî Gazete 20285 (17 Eylül 1989)

¹⁰ Tüm Göçmen İşçilerin ve Aile Fertlerinin Haklarının Korunmasına Dair Uluslararası Sözleşme. Resmî Gazete 25516 (8 Temmuz 2004)

¹¹ Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme. Resmî Gazete 25175 (21 Temmuz 2003)

¹² Döndü Kuşçu, *Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Sınır Dışı Edilmeleri* (İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2017), 49-62; Merve Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları* (Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2022), 11.

¹³ Aybay-Dardağan Kibar, *Yabancılar Hukuku*, 227 vd.

¹⁴ Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu (YUKK), *Resmî Gazete* 28615 (11 Nisan 2013), Kanun No. 6458, m.52-60.

¹⁵ Pasaport Kanunu (PK), *Resmî Gazete* 7564 (15 Temmuz 1950), Kanun No. 5682.

İkamet ve Seyahatleri Hakkında Kanun¹⁶, Türk Ceza Kanunu¹⁷ ile Türkiye'ye İltica Eden veya Başka Bir Ülkeye İltica Etmek Üzere Türkiye'den İkamet İzni Talep Eden Münferit Yabancılar ile Topluca Sığınma Amacıyla Sınırlarımıza Gelen Yabancılara ve Olabilecek Nüfus Hareketlerine Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁸ bu düzenlemeler arasındadır¹⁹. Yabancılar hakkında güncel problemler karşısında yetersiz kalan bir kısım düzenlemeler karşısında daha da sistematik bir hale gelmenin gerekliliğiyle 6458 sayılı YUKK yürürlüğe girmiştir ve sınır dışı etme daha toplu bir şekilde düzenleme altına alınmıştır. Bu kapsamda ilgili kanunun 52-60. maddeleri arasında düzenlenen sınır dışı etme usulü ve esasları buna ek olarak Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğinin²⁰ 51-64. maddeleri arasında da düzenlenmiştir.

YUKK 52 ve 60. maddeler arasında düzenlenen sınır dışı etme usulü ve esasları konusunda çalışmamız itibarıyla uygulamanın daha iyi anlaşılması adına genel olarak bakılacak olursa da özünde sınır dışı etme nedenlerinden olan “*kamu düzeni veya kamu güvenliği ya da kamu sağlığı açısından tehdit oluşturanlar*” (m.54/1-d) bakımından sınır dışı kararı verilmesi sürecinde idarenin yaklaşımı, itiraz süreci ve meydana gelen ihlaller üzerinde durulacaktır. Fakat her ne kadar YUKK 54/1-d maddesine dayalı bir inceleme de bulunacak olsak da kamu sağlığından ziyade kamu düzeni veya kamu güvenliği nedenleri üzerinde durulacaktır. Çalışmamızın temel amacı YUKK 54/1-d maddesine dayalı olarak verilecek sınır dışı etme sürecini bir bütün halinde ele almak ve uygulamada yer alan hukuka aykırılıkları belirterek bu konudaki hataların düzeltilmesini sağlamaktır.

1. Sınır Dışı Etme Kararı

Sınır dışı etme kararı “idari işlem mahiyetinde”²¹ bir karar olmakla birlikte, sonuçları itibarıyla diğer idari işlemlerden farkı olarak nevi şahsına münhasırdır. Zira sınır dışı etme kararının ihlali sonucunda meydana gelen kayıpların telafisi pek mümkün değildir. Özellikle yabancının ülke içerisinden çıkarılmasından sonra bu kararın iptali pek bir anlam ifade etmemektedir²². Bundandır ki idarenin sınır dışı kararı vermeden önceki ve eğer bu karar verilmişse bu kararın yerine getirilmesi sürecinde dikkat etmesi gerekmektedir. Haliyle bu özeni gösterecek idarenin bu konuda uzmanlaşmış olması beklenir.

1.1.Sınır Dışı Etme Kararı Vermeye Yetkili Makam

YUKK m. 53/1 uyarınca sınır dışı etme kararının “...*Genel Müdürlüğün talimatı üzerine veya resen valiliklerce...*” verileceği düzenleme altına alınmıştır. Bu kapsamda ilgili kanun lafzından sınır dışı etme kararının verilmesinde valiliklerin yetkili olduğu görülmekle birlikte Göç İdaresi Genel Müdürlüğünün talimatıyla da valilik hareket etmektedir. İldeki kamusal düzeni tesis etmek ve korumakla görevli valiliğin özellikle kamu düzeni ve kamu güvenliği gibi nedenlerle kolay ve hızlı

¹⁶ Yabancıların Türkiye’de İkamet ve Seyahatleri Hakkında Kanun (YİSHK), *Resmî Gazete* 7564 (15 Temmuz 1950), Kanun No. 5683.

¹⁷Türk Ceza Kanunu (TCK), *Resmî Gazete* 25611 (12 Ekim 2004), Kanun No. 5237, md.59.

¹⁸ Türkiye’ye İltica Eden veya Başka Bir Ülkeye İltica Etmek Üzere Türkiye’den İkamet İzni Talep Eden Münferit Yabancılar ile Topluca Sığınma Amacıyla Sınırlarımıza Gelen Yabancılara ve Olabilecek Nüfus Hareketlerine Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete* 22127 (30 Kasım 1994).

¹⁹Bayraktaroğlu Özçelik, “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Türkiye’den Sınır Dışı Edilmesi”, 212-213.

²⁰Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik, *Resmî Gazete* 29656 (17 Mart 2016).

²¹ Cemil Güner, “Sınır Dışı Etme Kararı İle İlgili İdare Mahkemesi Kararlarının Kesinliği”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 75/1 (2017), 109.

²²Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 26.

bir şekilde sınır dışı etme kararına başvurması kaçınılmaz olacaktır. Sınır dışı etme kararı uluslararası hukuku yakından ilgilendiren bir mevzu olması nedeniyle de gerçek anlamda hukuki boyutunu bilen ve sonuçlarını öngörebilen uzman kurumlar tarafından bu kararın verilmesi gerekirken valiliklere bu yetkinin tanınması bu bağlamda eleştirilmiştir²³. Bu açığın giderilmesi ve uzmanlaşmanın sağlanması adına YUKK'un yürürlüğe girmesiyle birlikte Göç İdaresi Başkanlığı oluşturulmuştur. Böylelikle sınır dışı etme kararlarında gerekli bilgi ve belgeleri temin etme görevini alan bu kuruluş incelemeyi daha etkin ve uzman bir şekilde yapabileceği düşünülmektedir²⁴. Nitekim sınır dışı kararının uzman bir kurum ya da kuruluş tarafından etkin bir şekilde verildiğinin kabulü için ilgili idarenin araştırma, şahıs bazında dosyayı inceleme ve tüm usulü süreçleri gerçek manada yerine getirmesi gerekmektedir.

Uygulamada Göç İdaresi Müdürlüklerinin yoğun göçün etkisiyle muhatap oldukları yabancı sayısına bağlı iş yüklerinin artması nedeniyle problemler ortaya çıkmaktadır. Yabancıların talep ve işlemlerinde gecikmelerin yaşanması gibi nedenlerle birlikte yoğunluktan dolayı sınır dışı etme kararı verme sürecinde etkin bir araştırmanın yapılamadığı, dosyaların yeterince incelenemediği noktasında eleştiriler getirilmesi mümkündür.

1.2. Hakkında Sınır Dışı Kararı Verilecekler

YUKK m.54 kapsamında hakkında sınır dışı kararı verilecekler düzenlenmiş olup ilgili hükümde bunların kimler olduğu belirtilmiştir.

“(1) Aşağıda sayılan yabancılar hakkında sınır dışı etme kararı alınır:

a) 5237 sayılı Kanunun 59 uncu maddesi kapsamında sınır dışı edilmesi gerektiği değerlendirilenler

b) Terör örgütü yöneticisi, üyesi, destekleyicisi veya çıkar amaçlı suç örgütü yöneticisi, üyesi veya destekleyicisi olanlar

c) Türkiye'ye giriş, vize ve ikamet izinleri için yapılan işlemlerde gerçek dışı bilgi ve sahte belge kullananlar

ç) Türkiye'de bulunduğu süre zarfında geçimini meşru olmayan yollardan sağlayanlar

d) Kamu düzeni veya kamu güvenliği ya da kamu sağlığı açısından tehdit oluşturanlar

e) Vize veya vize muafiyeti süresini on günden fazla aşanlar veya vizesi iptal edilenler

f) İkamet izinleri iptal edilenler

g) İkamet izni bulunup da süresinin sona ermesinden itibaren kabul edilebilir gerekçesi olmadan ikamet izni süresini on günden fazla ihlal edenler

ğ) Çalışma izni olmadan çalıştığı tespit edilenler

h) Türkiye'ye yasal giriş veya Türkiye'den yasal çıkış hükümlerini ihlal edenler ya da bu hükümleri ihlale teşebbüs edenler

ı) Hakkında Türkiye'ye giriş yasağı bulunmasına rağmen Türkiye'ye geldiği tespit edilenler

i) Uluslararası koruma başvurusu reddedilen, uluslararası korumadan hariçte tutulan, başvurusu kabul edilemez olarak değerlendirilen, başvurusunu geri çeken, başvurusu geri çekilmiş

²³ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 33-35.

²⁴ Detaylı Bilgi için Bkz. <https://www.icisleri.gov.tr/gamer/4-nolu-cumhurbaskanligi-kararnamesi>.

sayılan, uluslararası koruma statüleri sona eren veya iptal edilenlerden haklarında verilen son karardan sonra bu Kanunun diğer hükümlerine göre Türkiye’de kalma hakkı bulunmayanlar

j) İkamet izni uzatma başvuruları reddedilenlerden, on gün içinde Türkiye’den çıkış yapmayanlar

k) Uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından tanımlanan terör örgütleriyle ilişkili olduğu değerlendirilenler.”

Bu kadar detaylı düzenlemeye binaen uygulamada “kamu düzeni veya kamu güvenliği ya da kamu sağlığı açısından tehdit oluşturanlar” nedenine dayalı olarak sınır dışı kararı verildiği görülmektedir. Aslında ilgili kanun maddesi incelendiğinde a, b, ç, d ve k bentleri ile zaten kamu düzeni ve kamu güvenliğinin korunmasının amaçlandığı görülecektir. Bundan kaynaklı olarak daha genel kapsayıcılığı olan d bendinin idare tarafından kullanıldığı kabul edilebilir. İdarenin çalışma konumuz bu bendi sıklıkla kullanmasında ve buna bağlı sınır dışı etme kararı vermesinde takdir yetkisi bulunmaktadır²⁵.

1.2.1. İdarenin YUKK m.54/1-d Nedenine Dayanması Bakımından Takdir Yetkisi

Kamu düzeni veya kamu güvenliği gibi ifadeler net bir durumu ifade etmemekle birlikte idareye bu konuda çok geniş takdir yetkisinin tanındığının kabulü gerekir. Somut olay bazında idarenin bu denli geniş kavramları gerekçelendirip hukuka uygun şekilde sınır dışı kararı vermesi gerekmektedir²⁶. Zira sınır dışı kararlarına karşı idarenin gerekçelendirme yükümlülüğü bulunmaktadır²⁷. Olay bazında kamu düzeni veya kamu güvenliği bakımından nelerin ihlal mahiyetinde olduğu net bir şekilde gösterilmelidir. Aksi takdirde idarenin takdir yetkisini keyfi surette kullanması gündeme gelebilecek olup yabancıнын menfaatinin ihlali söz konusu olacaktır.

Ayrıca idarenin takdir yetkisini kullanarak aldığı kararın hukuka uygunluğundan söz edebilmek için somut olaya uygun gerçekten etkili bir incelemenin yapılması, olayın özelliklerine göre sınır dışı etme nedeninin doğru şekilde tespit edilmesi, yalnızca kanunda ön görülen nedenlere dayalı bu kararın verilmesi de gerekmektedir.

Uygulamada genellikle yabancılar hakkında sınır dışı kararını içeren evraklar incelendiğinde eksik incelemelerin yapılabildiği, sınır dışı etme nedeninin tam olarak tespit edilmediği en önemlisi de verilen kararların gerekçelerinin belirtilmediği görülebilmektedir. Genellikle, olayın anlatıldığı ya da sadece ilgili kanun maddesinin gösterilerek kararların oluşturulduğu hallerde inceleme ve gerekçelendirme yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olacağı söylenebilir. Sınır dışı etme kararı bir idari işlem olması nedeniyle de pek tabii yargısal denetime tabidir²⁸. İdarenin yeterince incelemeyen vermiş olduğu bu denli hatalı sınır dışı kararlarının idare mahkemelerince titizlikle incelenmesi gerekmektedir.

Sınır dışı etme kararları yerine getirildikten sonra telafisi neredeyse imkânsız olan işlemlerden olduğundan bu yönde daha sonra ihlalin varlığını yönünde karar verilmesi tabiri caizse bir anlam ifade etmemektedir. Asıl olan idare tarafından hukuka uygun sınır dışı kararı verilmesidir.

²⁵ İdarenin Takdir Yetkisi Bakımından Bkz. Ergin Ergül, “Türk Hukukunda Yabancıları Sınır Dışı Etme ve Geri Gönderme İşlemleri”, *Terazi Hukuk Dergisi* 7/74 (Ekim 2012), 84.

²⁶ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 68.

²⁷ Bayraktaroğlu Özçelik, “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Türkiye’den Sınır Dışı Edilmesi”, 248-251.

²⁸ Ergül, “Türk Hukukunda Yabancıları Sınır Dışı Etme ve Geri Gönderme İşlemleri”, 84.

Bu konuda hukuka aykırı bir karar mevcut ise de buna ilişkin itirazda yargısal denetimin bu hususu hukuka uygunluk bakımından doğru şekilde değerlendirmesi gerekmektedir. Zira hukuka ve hakkaniyete aykırı her tespit, dönüşü olmayan bir yola götürmektedir.

2. Sınır Dışı Etme Kararına Karşı Yargısal Denetim

Değişen dünya düzeninde her geçen gün farklılaşan göç olgusu beraberinde yeni sorunlar ve bu sorunlara etkin, dinamik çözüm zorunlulukları getirmiştir. YUKK gerekçesinde de belirtildiği üzere Türk hukukunda yer alan eski mevzuatların dağınıklığı, güncel sorunlar karşısındaki yetersizliği nedeniyle yeni bir kanun yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır²⁹. Özellikle AIHM tarafından Türkiye'nin yabancılar hukuku bağlamında uygulamaları nedeniyle ihlal kararlarındaki artış, yargısal denetimin etkin bir şekilde yapılmasını ve bunun uluslararası hukuka uygun normatif bir yapıyla düzenleme altına alınmasını gerekli kılmıştır³⁰.

2.1. Sınır Dışı Etme Kararına Karşı İtiraz Süresi

Sınır dışı etme kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin YUKK m.53/3 ile özel bir düzenleme yapılmıştır. Uluslararası hukuka uyum sağlanması adına önceki düzenlemelerde yer almayan özel dava açma süresi, karar verme süresi, kararlarının kesin mahiyette olması gibi konulara yer verilmiştir. Bu kapsamda YUKK m.53/3 ile “*Yabancı veya yasal temsilcisi ya da avukatı, sınır dışı etme kararına karşı, kararın tebliğinden itibaren yedi gün içinde idare mahkemesine başvurabilir...*” denilerek 7 günlük bir dava açma süresinin düzenlendiği görülmektedir. Bu düzenlemeden önce YUKK’da özel dava açma süresi 15 günken bu süre 06.12.2019 tarihli 7196 sayılı Kanun ile 7 güne çekilmiştir. Halihazırda dava açılması bakımından 15 gün gibi bir sürenin kısalığından dolayı eleştirilen YUKK ilgili maddesinin idare karşısında zayıf konumda olan yabancı lehine düzenlenmesi gerekirken bu sürenin 7 güne çekilmesi kanaatimizce mağduriyetlere sebep olabilecektir.

15 günlük süre bakımından ilgili kanun gerekçesinde “*yabancı hakkında en hızlı şekilde karar vermek, yabancının ülkede gereksiz ve uzun süre kalışını önlemek amacıyla...*” karar verildiği belirtilmiştir. Bununla birlikte YUKK’un tasarısına ilişkin Alt Komisyon Raporunda 15 günlük sürenin uygulamada sorun olabileceği ve dava açma hakkının kullanılmasını engelleyebileceği ifade edilmiştir. Gerçekten de, kanaatimizce, kamu düzeni veya kamu güvenliği gibi genel bir gerekçeyle hakkında sınır dışı kararı verilen bir yabancının buna ilişkin elle tutulur etkili bir itirazda bulunması için makul bir sürenin bulunması gereklidir. Bu konuda 15 günlük süre dahi yeterli değilken 7 günlük sürenin kabulünün makul olmayacağı düşüncesindeyiz. Bu konularda hızlı bir şekilde karar verilmesi amaçlanırken yabancının “*adil yargılanma ve etkili başvuru hakkı*” ihlal edilebilmektedir.

Ankara 1. İdare Mahkemesince 15 günlük sürenin çok kısa olması nedeniyle YUKK m. 53/3’ün mahkemeye erişim hakkı bakımından Anayasa m. 36’nın, adil yargılanma hakkı bakımında AIHS m. 6’nın ve yine etkili başvuru hakkı bakımından ise AIHS m.13’ün ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine gidilmiştir. Yerel mahkemenin yabancıların hukuki haklardan faydalanma hakkı bakımından dezavantajlı oldukları ve süresin çok kısa olduğu gerekçelerine karşın Anayasa Mahkemesi belirsizliğin ortadan kaldırılması ve hem idare hem de yabancı açısından olayın bir an önce çözümlenmesi gibi gerekçelerle ileri sürülen maddenin Anayasa’ya aykırı olmadığını

²⁹ Detaylı bilgi için Bkz. 6458 Sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Gerekçesi <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss310.pdf>.

³⁰ Lami Bertan Tokuzlu, “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu’nun Yasal Belirlilik İlkesi Konusunda Türk Uygulamasına Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 7 (Haziran 2016), 1061.

belirtmiştir.³¹ Buna karşın Conseil d'Etat (Fransız Danıştay) sınır dışı kararlarını denetlerken kamu ve yabancıların menfaatleri arasında dengenin korunması gerektiğini belirtmektedir.³² Burada idare karşısında zayıf konumda olan yabancıların menfaati göz ardı edilmeyerek ölçülülük ilkesi gereği taraflar arasında sürenin makullüğü bakımından denge sağlanmalıdır.

Nitekim AİHM, sınır dışı etme kararına karşı itiraz süresi bakımından her somut olaya göre değerlendirme yapılması gerektiğini, etkili başvuru hakkının ihlali bakımından yabancıların avukatı ile görüşmesi, delillerin toplanması, dilekçenin hazırlanması gibi süreçlerin değerlendirilmesi gerektiğini ve buna göre tanınan sürenin makullüğü değerlendirilmesinin yapılması gerektiğini vurgulamıştır.³³ Anayasa Mahkemesi de erişim hakkının ihlal edilmesi bakımından değerlendirme yaparken AİHM'in belirlemiş olduğu kıstasları göz önünde bulundurarak somut uyumsuzluğa göre karar vermektedir.³⁴

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK)³⁵ yer alan düzenlemeye göre 7 günlük dava açma süresi çok kısa olup kamu düzeni veya kamu güvenliği gibi ifadeler ile hakkında sınır dışı kararı verilen yabancıların bu denli kısa bir sürede harekete geçmesini beklemek hayatın olağan akışına aykırıdır. Nitekim YUKK, göç konusunda değişen zamana bağlı olarak daha insancıl bir uygulamanın yer edinmesi için çıkarılan bir kanun olmakla birlikte dava açma süresi bakımından bu kadar kısa sürenin öngörülmüş olması kanunun getiriliş amacındaki mantığa aykırıdır. Ayrıca, kanaatimizce, idarenin verdiği kararların yargı önünde değerlendirilmesi de dolaylı olarak engellenmektedir.³⁶

2.2. Sınır Dışı Etme Kararının Tebliği

Anayasa'nın 125. maddesi³⁷ ve İYUK'un 7. maddesi³⁸ gereği idari işlemlere karşı dava açma süresinin başlaması için yazılı tebliğ zorunludur. Sınır dışı kararları bakımından da YUKK m.53/2 ile "*Karar, gerekçeleriyle birlikte hakkında sınır dışı etme kararı alınan yabancıya veya yasal temsilcisine ya da avukatına tebliğ edilir*" denilerek yazılı tebliğin gerekli olduğu düzenleme altına alınmıştır. Yazılı tebliğin akabinde sınır dışı etme kararına karşı idare mahkemesinde dava açma yoluna gidilebilecektir.³⁹

Yabancıların genellikle Türkçe bilmemesi nedeniyle yapılan tebligatın usulü önem arz etmektedir. Yabancıya anlayacağı dilde; gerekçelerin, itiraz usullerinin ve sürelerinin açık olduğu şekilde sınır dışı kararının tebliğinin yapılması gerekirken uygulamada bunun zaman zaman ihlal edilebildiği görülmektedir.⁴⁰ Kamu düzeni veya kamu güvenliği gibi terimler soyut nitelikte

³¹ "...yabancı konumunda Türkiye'ye giriş yapan ve haklarında sınır dışı etme kararı verilenlerin durumlarının bir an önce açıklığa kavuşturulması ve böylece bu konuda gerek yabancı yönünden gerekse idari makamlar yönünden var olan belirsizliklerin Anayasa'nın 141. maddesinde öngörülen davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılması amacıyla yapıldığı ve dolayısıyla düzenlemenin demokratik bir toplum düzeninin gerekleriyle uyumlu meşru bir amaca dayandığı..." Anayasa Mahkemesi (AYM), K. 2016/135 (14 Temmuz 2016).

³² Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 144.

³³ Detaylı Bilgi için Bkz. Meltem İneli Çiğir, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu'nda Aralık 2019'da Yapılan Bazı Değişikliklerin Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/2 (Aralık 2020), 701-702. I.M. /France, 9152/09, (02.05.2012), AİHM Kararı İncelemesi.

³⁴ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 161.

³⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Resmî Gazete 17580 (20 Ocak 1982), Kanun No. 2577, m. 7.

³⁶ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 162.

³⁷ "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar." Anayasa m. 125.

³⁸ "...İdari uyumsuzluklarda; yazılı bildirim yapıldığı..." İYUK m.7/2-a.

³⁹ YUKK m. 53/3.

⁴⁰ "Ankara Bölge İdare Mahkemesi, hakkında sınır dışı kararı alınan yabancıların dosya içerisinde Türkçe okuma yazma bildiğini gösterir herhangi bir evrakın ve yabancıların Türkçe olarak okuyup anladığını gösteren yazılı bir beyanın bulunmaması nedeniyle usulsüz tebligatın varlığını kabul etmiştir." Ankara Bölge İdare Mahkemesi 10.İdari Dava Dairesi

olduğundan dolayı, yabancının anlayacağı dilde gerekçelendirilmeden sınır dışı kararı verilmesi halinde, verilen karar hukuka aykırılık teşkil edecektir.

2.3. Sınır Dışı Etme Kararına Karşı İlk Derece Mahkemesi Kararlarının Kesin Mahiyette Oluşu

YUKK m.53/3 ile “... *Mahkemenin bu konuda vermiş olduğu karar kesindir...*” denilerek özel bir düzenleme getirilmiştir. Sınır dışı etme kararına karşı verilen kararların kesin mahiyette olması YUKK kapsamında düzenlenmiş olup önceki dönemlerde İYUK hükümleri gereği kanun yoluna gidebilmekteydi⁴¹.

Kamu düzenine veya kamu güvenliğine tehdit oluşturduğu gerekçesiyle hakkında sınır dışı kararı verilen yabancının üst mahkemeye başvurmasının engellenmesinin YUKK’un çıkarılma mantığıyla çelişeceğini düşünmekteyiz. Zira yenilikçi anlayışla yapılan bu kanunda yer alan bu uygulama ile hak arama hürriyetine müdahale edilmekte, bunun sonucu olarak da mahkemeye erişim hakkı ihlal edilmektedir.⁴² Kamu düzeni veya kamu güvenliği gibi nedenler uygulamada idare tarafından gerekçelendirilmediği ve idare mahkemelerince de bu husus üzerinde yeterince durulmadığı görülmekle, kanaatimizce, bu denli geniş takdir yetkisi tanınan bu nedenlerin tam anlamıyla yargısal denetime tabi tutulmaması yabancı ve idare arasında büyük bir eşitsizliğe neden olmaktadır.

Uluslararası mevzuatta bu durum bakımından adil yargılanma hakkı kapsamında AİHS’in 6. maddesi üst mahkemeye başvuru hakkını açık bir şekilde düzenlemediğinden yine 13. madde kapsamında üst mahkemeye başvurunun öngörülmemesinin tek başına etkili başvuru hakkının ihlali anlamına gelmediğinden bahisle uluslararası hukuka aykırı bir durumun olmadığı ileri sürülmektedir⁴³.

Anayasa Mahkemesi ise bazı durumlarda üst mahkemeye başvuru hakkının tanınmaması halini kamu yararı nedeniyle Anayasa aykırı görmese de önceki anlayışının⁴⁴ aksine kararlar da vermiştir. Anayasa Mahkemesi “*hükümün denetlenmesini talep etme hakkı*” cümlesini kullanarak üst mahkemelerin hüküm üzerinde denetim hakkının kullanılmasının engellenmesini Anayasa’nın ihlali olarak kabul etmiştir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi getirilen kısıtlamanın sebebinin gerekli, elverişli aynı zamanda da orantılı olması gerektiğini vurgulamakla aksi takdirde ihlalin mevcudiyetine karar vermektedir⁴⁵.

Sınır dışı kararın ilgili kişiye tebliğinden itibaren dava açılması için 7 gün öngören ve idare mahkemesince verilecek kararın kesin mahiyette olmasını düzenleyen YUKK’un 53. maddesi yargı mercilerine de 15 gün içerisinde sonuçlandırma yükümlülüğü getirmiştir. Yabancıya süresi içerisinde itiraz etmemesi halinde davasının reddi ya da idare mahkemesince verilecek karara itiraz edememe gibi ağır yaptırımlar yükleyen düzenleme ne yazık ki mahkemelerin 15 günlük davayı sonuçlandırma sürelerini aşmaları halinde herhangi bir yaptırıma tabi tutmamıştır. Literatürde bu hükmün yer almasının hak arama hürriyetinin ihlalinin tespiti bakımından önemli olduğu

(BİM), K.2017/985 (31.10.2017).

⁴¹Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 164.

⁴² Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 165.

⁴³ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 165-166.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi (AYM), K. 2001/89, (23.05.2001).

⁴⁵ Yağan, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*, 166-167.

belirtilmekteyse⁴⁶ de uygulamada mahkemelerin dosya tekemmül etmiş olsa dahi 15 günlük sürede karar vermediği görülebilmektedir.

2.4. Sınır Dışı Etme Kararında İcrailik

YUKK öncesi sınır dışı etme kararlarına karşı iptal davası açıldığında beraberinde sınır dışı etme işleminin icrailiğinin durması adına İYUK hükümleri uyarınca⁴⁷ yürütmenin durdurulması talep edilmeliydi. Zira yabancıнын talep etmemesi halinde resen idare mahkemesince yürütmenin durdurulması kararı verilmemekle yargılama aşamasında sınır dışı işlemin icra edilmesi de mümkündür⁴⁸.

6458 sayılı kanununun 53. maddesinin 3. fıkrası gereği “*Yabancıнын rızası saklı kalmak kaydıyla, dava açma süresi içinde veya yargı yoluna başvurulması halinde yargılama sonuçlanıncaya kadar yabancı sınır dışı edilemez.*” denilmiştir. İlgili kanun düzenlemesi gereği idare mahkemesine yapılacak itirazlarda yürütmenin durdurulmasını talep etmeye gerek kalmaksızın hali hazırda yargılamanın sonuna kadar yabancıнын rızası saklı olmak üzere sınır dışı işlemin kendiliğinden durmaktadır. İdareye karşı yabancıнын korunması adına önemli bir düzenlemedir. Fakat bu düzenlemeye 676 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁴⁹ ile istisna getirilmiş ve ilgili KHK’nın 36. maddesi gereği kamu düzeni veya kamu güvenliği açısından tehdit oluşturanların uluslararası koruma işlemlerinin her aşamasında haklarında sınır dışı etme kararı alınabileceği belirtilmiştir⁵⁰. Uygulamada bu nedene dayalı çok sık şekilde sınır dışı etme kararı verildiğinden pek tabii karara itiraz edene kadar ya da itiraz sürecinde yabancıнын sınır dışı edilme tehlikesi ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla o dönem bu nedene dayalı idare mahkemesine yapılacak itirazlarda yargılama sonuçlanıncaya kadar yabancıнын sınır dışı edilmemesini talep etmekte fayda vardı. Hatta idare mahkemesince itiraz reddedildiğinde bu konuda yapılacak bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi resen bu konuya dikkat etmekteydi. Azıjon Hıkmatoev kararında Anayasa Mahkemesi ihlal kararı verildikten sonra yeniden yargılama yapılırken idare mahkemesinin sınır dışı kararı verebileceğinden bahisle yabancıнын maddi manevi ciddi zararlara uğrayacağını kabul etmiştir. Bu nedenle yeniden yargılama neticesinde karar verilmeye kadar yabancıнын sınır dışı edilmemesine karar vermiştir⁵¹.

Fakat sınır dışı etme kararlarına karşı kendiliğinden askıya alma halini ortadan kaldıran bu istisnai düzenleme ile birden fazla hak ihlaline neden olunduğu gibi bu konuda AİHM’ e ve Anayasa Mahkemesi’ne yapılan başvuruların sayısı da artmıştır⁵². Bu kapsamda AYM’ye yapılan bireysel

⁴⁶ Güner, “Sınır Dışı Etme Kararı İle İlgili İdare Mahkemesi Kararlarının Kesinliği”, 92-93.

⁴⁷ İYUK m.27.

⁴⁸ Nedime Tuğçe Yiğit, “Sınır Dışı Etme Kararının İcrasının Ertelenmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25/2 (Aralık 2017), 600.

⁴⁹ 676 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, *Resmî Gazete* 29872 (29 Ekim 2016), m.36.

⁵⁰ Gamze Ovacık, “Türk Anayasa Mahkemesi’nin İçtihadı Işığında Sınır Dışı Kararlarına Karşı Yargısal İtirazın Hukuki Etkisi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/2 (Aralık 2020), 1051.

⁵¹ “Başvurucu Azıjon Hıkmatoev yasa dışı yollardan Türkiye sınırını geçmeye çalışırken yakalanması sonucu kamu güvenliğini tehdit ettiği gerekçesiyle ülkeye girişi yasaklı edilmiştir. Uluslararası koruma talebi reddedilen başvuru hakkında sınır dışı edilmesine karar verilmiştir. Başvurucu sınır dışı edilmesi halinde ülkesine geri gönderildiğinde dini ve siyasi görüşleri nedeniyle işkence görebileceğini hatta öldürülebileceğini iddia etmiştir. İdare mahkemesince bu iddiaların varlığı konusunda gerekli araştırma ve inceleme yapılmaksızın itirazın reddine karar verilmiştir. Bu durumda kötü muamele yasağının ihlal edildiğini tespit eden Anayasa Mahkemesi yeniden yargılama yapılmasına karar vermiştir.” Anayasa Mahkemesi (AYM), K. 2015/18582 (10 Mayıs 2017).

⁵² Hatice Çolak, *Türk İdari Yargısında Yürütmenin Durdurulması ve Uygulanmakla Etkisi Tükenecek İşlem* (Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019), 107-108.

başvuru neticesinde verilen 30.05.2019 Tarihli Y.T Kararı önemlidir. Nitekim AYM tarafından verilen bu karar ile yapılan değişiklik neticesinde hak ihlallerinin olduğu tespit edilmiştir. Bu hak ihlallerinin yapılan düzenleme sonucu ortaya çıkması nedeni ile yapısal bir sorun olduğunu tespit eden AYM, pilot karar usulünün uygulanmasına karar vermiştir⁵³. Ayrıca bu konuda yasama organına bildirimde bulunulmasına karar verilmiş olup yapılan bildirim neticesinde AYM tarafından yapısal sorunun kaynağı olarak tespit edilen sınır dışı etme kararlarına karşı yürütmenin durdurulmasının sınırlandırılmasına yönelik 6458 sayılı YUKK' un 53. maddesinin 3. Fıkrasında, 54. maddesinin 1. fıkrasının b, d ve k bentlerine atıf yapan istisna hükmü yasama organı tarafından aynı yıl içinde çıkarılan 7196 sayılı Torba Kanun'un 75'inci maddesiyle kaldırılmıştır⁵⁴.

2.5. Sınır Dışı Etme Kararının Yerine Getirilmesi

YUKK m.52/1 uyarınca hakkında sınır dışı kararı alınan yabancı Türkiye'den çıkarılır ve “... menşe ülkesine veya transit gideceği ülkeye ya da üçüncü ülkeye gönderilir.” Sınır dışı edilen yabancı hakkında genellikle ülkeye giriş yasağı da verilir⁵⁵. 5 yıl süreyle ülkeye girişi engellenen yabancının kamu düzeni veya kamu güvenliğine tehdit oluşturduğu gerekçesiyle çıkarılması halinde 10 yıl daha arttırılabilir⁵⁶. Burada yine kamu düzeni veya kamu güvenliği nedenlerine dayalı haklarında sınır dışı kararı verilen yabancılara daha ağır yaptırımların öngörüldüğü görülmektedir.

Çalışmamız itibarıyla üzerinde durmak istediğimiz bir konu da haklarında sınır dışı kararı verilen ve bu kararların kesinleştiği yabancının gerçekten sınır dışı edilmeleri gerektiğidir. Çünkü geri gönderme merkezinde idari gözetim kararı altındayken ve bu karar kaldırıldığı için serbest kalan yabancının sınır dışı etme kararı kesinleşse de genellikle ülkede kalmaya devam ettiği görülebilmektedir. Ya da yabancı sınır dışı edilse dahi, hakkında ülkeye giriş yasağı bulunmasına rağmen, yabancının kaçak yollarla ülkeye girdiği tespit edilebilmektedir. Kanaatimizce, tüm bunlar ülke içerisinde kayıt altına alınmayan yabancı sayısını arttırmakla birlikte daha büyük tehlike teşkil edebilecektir. Bu nedenle, gerekmediği sürece, kamu düzeni veya kamu güvenliği nedenlerine dayalı sınır dışı kararı verilmesi kayıt dışı yabancı sayısının arttıracığından, sınır dışı kararı verilirken bu durumun göz önünde bulundurulması gerektiği düşüncesindeyiz.

SONUÇ

Sınır dışı etme kararları, önemi itibarıyla uluslararası ve ulusal mevzuatta düzenleme altına alınmıştır. Çünkü sınır dışı etme kararların uygulanması neticesinde geri dönülemez sonuçlar meydana gelebilmektedir. Her ne kadar başka ülkelerden gelerek bir ülkeye yerleşen yabancının sayısının fazlalığı o ülkenin demografik, sosyal, kültürel, siyasi ve ekonomik yapısını etkilese de yabancılar konusunda alınan kararlarda ve bunların icrasında hukuk zemininden uzaklaşmamamız gerekir. Bu bağlamda özellikle yabancı hakkında sınır dışı kararı verilmeden önce gerçekten sınır dışı edilmesini gerektirir bir nedenin olup olmadığı tespit edilmelidir.

⁵³ Anayasa Mahkemesi (AYM) K. 2016/22418 (30.05.2019).

⁵⁴ 7196 sayılı yasa m. 75 “6458 sayılı Kanununun 53 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “on beş gün” ibaresi “yedi gün” şeklinde değiştirilmiş ve fıkra da yer alan “54 üncü maddenin birinci fıkrasının (b), (d) ve (k) bentleri ile ikinci fıkrası kapsamındaki hariç,” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

⁵⁵ YUKK m. 9.

⁵⁶ Bayraktaroğlu Özçelik, “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Türkiye'den Sınır Dışı Edilmesi”, 136.

Ülkemizde sınır dışı etme kararı konusunda idarenin sorumluluğu bulunmakla birlikte, idare kanunda yazılmayan nedenlerden ötürü sınır dışı kararı veremeyeceği gibi vermiş olduğu kararlarında da gerekçesini belirtmelidir. Çalışmamız itibarıyla kamu düzeni veya kamu güvenliği açısından tehdit oluşturanlar hakkında sınır dışı kararı verilmeden önce kamu düzeni veya kamu güvenliği kavramlarının somutlaştırılması gerektiği anlaşılmaktadır. İdarenin takdir yetkisinin geniş olduğu dikkate alınır, kamu düzeni ve kamu güvenliği kavramlarının somutlaştırılması ve gerekçelendirilmesi verilen kararın hukuki zeminde yer almasını sağlayacaktır.

İdari bir işlem olan sınır dışı etme kararı her ne kadar devletin egemenliği ilkesinin tezahürü olsa da, hukuk devleti gereği yargı denetimine tabi olacaktır. Uluslararası hukuk bağlamında da sınır dışı etme kararlarının yargı denetimine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Fakat burada önemli olan sınır dışı etme kararlarının yargı denetimine tabi olmasından ziyade etkin bir yargı denetiminden geçmesidir. Bu nedenle yabancı hakkında verilen sınır dışı etme kararı yabancıya ya da ilgisine usulüne uygun şekilde, anlayacağı dilde bildirilmeli, yabancıya bu karara itirazına ilişkin her türlü hukuki destek sağlanmalı, makul sürede harekete geçebileceği itiraz süresi öngörülmalıdır. Ardından etkin bir şekilde yargı denetimi yapılmalı, yabancıya tüm iddiaları titiz bir şekilde incelenmelidir. Kanaatimizce, yargı denetimi sonrasında verilen kararlar gerekçeli olmakla birlikte bu gerekçeler sadece kanun maddesinin gösteriminden ya da idarenin savunmalarının tekrarından oluşmamalıdır. Bu konuda mahkemeye erişim hakkının uzantısı olan üst kanun yoluna gidilmesi engellenmemelidir.

Sınır dışı etme kararı sonuçları itibarıyla insan haklarına aykırılık teşkil edebilecek, hatta yaşam hakkını dahi ihlal edebilecek niteliktedir. Kaldı ki savaşların, iç çatışmaların devam ettiği ve güvenli ülke kavramının hemen hemen yok olduğu bir ortamda yabancıların işkence ya da kötü muameleye maruz kalması da olasıdır. Bu nedenle, yabancı hakkında sınır dışı kararı verilmeden önce ve bu kararın icrası noktasında dikkatli olunmalıdır.

KAYNAKÇA

6458 Sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss310.pdf>.

676 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, *Resmî Gazete* 29872 (29 Ekim 2016), Erişim 25 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161029-5.htm>.

AİHS, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 4 Nolu Protokol. Avrupa Konseyi 1963, Erişim 19 Aralık 2023. <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104708ek4.pdf>.

AİHS, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 7 Nolu Protokol. Avrupa Konseyi 1984, Erişim 19 Aralık 2023. <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104748ek7.pdf>.

AİHS, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. Avrupa Konseyi 1953, Erişim 19 Aralık 2023. https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur.

AİS, Avrupa İkamet Sözleşmesi. *Resmî Gazete* 20285 (17 Eylül 1989), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20285.pdf>.

Anayasa, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Kanun No. 2709) *Resmî Gazete* 17863 (9 Kasım 1982), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf>.

Avrupa Sosyal Şartı. *Resmî Gazete* 20312 (14 Ekim 1989), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20312.pdf>.

Aybay, Rona- Dardağan Kibar, Esra. *Yabancılar Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Basım, 2010.

Aybay, Rona. “Bir İnsan Hakkı Sorunu Olarak Sınır Dışı Edilme”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2/2 (2003), 141-172. <https://www.jurix.com.tr/article/19594>.

AYM, Anayasa Mahkemesi. K. 2001/89 (23 Mayıs 2001). <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2001-89-nrm.pdf>.

AYM, Anayasa Mahkemesi. K. 2015/18582 (10 Mayıs 2017). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/18582>.

AYM, Anayasa Mahkemesi. K. 2016/135 (14 Temmuz 2016). <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-135-nrm.pdf>.

AYM, Anayasa Mahkemesi. K. 2016/22418 (30 Mayıs 2019). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/22418?Dil=tr>.

AYM, Anayasa Mahkemesi. K. 2018/36516 (15 Mart 2022). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/36516>.

Bayraktaroğlu Özçelik, Gülüm. “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Türkiye’den Sınır Dışı Edilmesi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 108 (2013), 211-258. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/arama?d1=0&d2=0&s=108&k=17&w=>.

Çolak, Hatice. *Türk İdari Yargısında Yürütmenin Durdurulması ve Uygulanmakla Etkisi Tükenecek İşlem*. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>.

Ergül, Ergin. “Türk Hukukunda Yabancıları Sınır Dışı Etme ve Geri Gönderme İşlemleri”. *Terazi Hukuk Dergisi* 7/74 (Ekim 2012), 83-87. <https://jurix.com.tr/article/1839>.

Güner, Cemil. “Sınır Dışı Etme Kararı İle İlgili İdare Mahkemesi Kararlarının Kesinliği”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 75/1 (2017), 85-113. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/327241>.

<https://www.icisleri.gov.tr/gamer/4-nolu-cumhurbaskanligi-kararnamesi>.

İneli Ciğer, Meltem. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu’nda Aralık 2019’da Yapılan Bazı Değişikliklerin Değerlendirilmesi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/2 (Aralık 2020), 699-725. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1197075>.

İYUK, İdari Yargılama Usulü Kanunu. (Kanun No.2577) *Resmî Gazete* 17580 (20 Ocak 1982), Erişim 25 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf>.

Kuşçu, Döndü. *Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Hükümleri Uyarınca Yabancıların Sınır Dışı Edilmeleri*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 1. Basım, 2017.

Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme. *Resmî Gazete* 25175 (21 Temmuz 2003), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030721.htm>.

Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair 1951 Cenevre Sözleşmesi. *Resmî Gazete* 10898 (5 Eylül 1961), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10898.pdf>.

Ovacık, Gamze. “Türk Anayasa Mahkemesi'nin İçtihadı Işığında Sınır Dışı Kararlarına Karşı Yargısal İtirazın Hukuki Etkisi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 26/2 (Aralık 2020), 1047-1062. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/58488/810960>.

PK, Pasaport Kanunu (Kanun No. 5682) *Resmî Gazete* 7564 (15 Temmuz 1950), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.5682.pdf>.

TCK, Türk Ceza Kanunu (Kanun No. 5237) *Resmî Gazete* 25611 (12 Ekim 2004). Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5237-20040926.pdf>.

Tokuzlu, Lami Bertan. “Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu'nun Yasal Belirlilik İlkesi Konusunda Türk Uygulamasına Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 7 (2016), 1061-1105. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229932v>.

Tüm Göçmen İşçilerin ve Aile Fertlerinin Haklarının Korunmasına Dair Uluslararası Sözleşme. *Resmî Gazete* 25516 (8 Temmuz 2004), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/07/20040708.htm>.

Türkiye'ye İltica Eden veya Başka Bir Ülkeye İltica Etmek Üzere Türkiye'den İkamet İzni Talep Eden Münferit Yabancılar ile Topluca Sığınma Amacıyla Sınırlarımıza Gelen Yabancılara ve Olabilecek Nüfus Hareketlerine Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete* 22127 (30 Kasım 1994). Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.multeci.org.tr/wp-content/uploads/2016/12/1994-Yonetmeligi.pdf>.

Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik, *Resmî Gazete* 29656 (17 Mart 2016). Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=21460&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5>.

Yağan Merve, *İdari İşlem Olarak Sınır Dışı Etme Kararları*. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2022. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>.

Yiğit, Nedime Tuğçe. “Sınır Dışı Etme Kararının İcrasının Ertelenmesi”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25/2 (2017), 577-615. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/387031>.

YİSHK, Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri Hakkında Kanun (Kanun No. 5683) *Resmî Gazete* 7564 (15 Temmuz 1950), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.5683.pdf>.

YUKK, Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu. (Kanun No. 6458) *Resmî Gazete* 28615 (11 Nisan 2013), Erişim 19 Aralık 2023. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6458.pdf>.

ÇEVİRİ
TRANSLATIONS

DENİZ YÜK SENETLERİ HAKKINDA CMI TEKTİP KURALLARI

CMI UNIFORM RULES FOR SEA WAYBILLS



Ahmed Said BER^{1*}

¹ Öğr. Gör., Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi Denizcilik MYO Öğretim Görevlisi/ Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD Doktora Öğrencisi, asaidber@gmail.com.

*Sorumlu Yazar/Corresponding Author

Öz: CMI tarafından hazırlanan kuralların, deniz yük senedinin tercih edildiği taşımalarda sözleşmede genel işlem şartları olarak yer almaları tavsiye edilmektedir. Ayrıca uluslararası ticarete tektip kuralların benimsenmesini ve deniz yük senedinin kullanım alanını genişletmeyi sağlayacağı da düşünülmektedir. Bu çalışmada her ne kadar üzerinden belli bir zaman geçmiş olsa da ulaşabilirliğini kolaylaştırmak ve günümüzde deniz yük senetlerinin konişmentoya göre gittikçe daha çok kullanıma başlaması sebebiyle kuralların Türkçe tercümesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: CMI, Deniz Yük Senedi, Navlun Sözleşmesi.

Geliş Tarihi/Received:
24.11.2024

Kabul Tarihi/Accepted:
27.12.2024

Yayımlanma Tarihi/
Available Online:
31.12.2024

Abstract: The rules prepared by CMI are recommended to be included as general terms and conditions in contracts where the sea waybills is preferred for the carriage of goods. It is also thought that it will ensure the adoption of uniform rules in international trade and the expansion of the area of use of the sea waybill. In this study, although some time has passed, the Turkish translation of the Rules has been made in order to facilitate accessibility and due to the increasing use of sea waybills as compared to bills of lading.

Keywords: CMI, Sea Waybills, Contract of Carriage.

DENİZ YÜK SENETLERİ HAKKINDA CMI TEKTİP KURALLARI

1. Uygulama Alanı

1.(i) Bu kurallar, “Deniz Yük Senetleri Hakkında CMI Tektip Kuralları” olarak anılacaktır.

1.(ii) Bu kurallar, konişmento veya benzeri bir başka senet düzenlenmeyen sözleşmeler bakımından, taraflarca uygulanması kararlaştırılması halinde, sözleşme yazılı olsun veya olmasın uygulanacaktır.

2. Tanımlar

“Navlun sözleşmesi” Bu kurallara tabi olan ve tamamen veya kısmen deniz yoluyla gerçekleştirilecek olan her türlü taşıma sözleşmesi anlamına gelir.

“Eşya” Deniz yolu ile bir taşıma sözleşmesi kapsamında taşınan veya taşınmak üzere kabul edilen eşya anlamına gelir.

“Taşıyan” ve “Taşıtan” Navlun sözleşmesinde bu şekilde anılan veya sözleşmede bu şekilde tanımlanabilen taraflar anlamına gelir.

“Gönderilen” Navlun sözleşmesinde bu şekilde anılan veya sözleşmede bu şekilde tanımlanabilen taraf veya madde 6(i) uyarınca gönderilen olarak tanımlanabilecek herhangi bir kişi anlamına gelir.

“Kontrol (Tasarruf) Yetkisi” Madde 6’da belirtilen hak ve yükümlülükler anlamına gelir.

3. Aracılık

3.(i) Taşıtan, navlun sözleşmesini yaparken yalnızca kendi adına değil, aynı zamanda gönderilenin temsilcisi olarak da yapar ve gönderileni temsil yetkisi bulunduğunu taşıyıcıya garanti eder.

3.(ii) Bu kural, ancak ve ancak, navlun sözleşmesine uygulanacak hukukun, gönderilenin sözleşmeden dolayı davacı ve davalı şeklinde tanınmasının gerekli olduğu durumlarda uygulanır. Gönderilen, navlun sözleşmesinin bir konişmento veya benzeri bir senet ile düzenlenmiş olması durumundaki sorumluluktan daha fazla bir sorumluluğa sahip olmayacaktır.

4. Haklar ve Sorumluluklar

4.(i) Navlun sözleşmesi, bir konişmento veya benzeri bir senetle düzenlenmiş olsaydı, sözleşme hakkında emredici olarak uygulanacak olan uluslararası sözleşme veya ulusal hukuk hükümlerine tabidir.

Navlun sözleşmesinde aksi bir düzenleme bulunsa dahi, bu tür sözleşme veya hukuk kuralları uygulanacaktır.

4.(ii) Navlun sözleşmesi, (i) fıkrasında belirtilen kurallara tabi olmak kaydıyla, aşağıda belirtilen hükümler doğrultusunda yönetilir:

a) bu kurallar;

b) taraflarca aksi kararlaştırılmadığa, taşımanın denizyolu haricindeki kısmıyla ilgili şartlar ve koşullar dahil olmak üzere, taşıyanın standart şartları ve koşulları ile varsa taraflar arasındaki ticarete ilişkin koşullar;

c) taraflarca kararlaştırılan diğer şartlar ve koşullar.

4.(iii) (ii) (b) ve (c) bentlerinde belirtilen şartlar ve koşullar ile, bu kurallar arasında herhangi bir çelişki olması halinde, bu kurallar geçerli olacaktır.

5. Eşyanın Tanımı

5.(i) Taşıtın, eşyaya ilişkin kendisi tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğunu garanti eder ve bu bilgilerin yanlış olmasından kaynaklanan her türlü kayıp, hasar veya masrafı taşıyıcıya tazmin eder.

5.(ii) Taşıyan tarafından herhangi bir çekince konulmaması halinde, eşyanın miktarı veya durumu ile ilgili deniz yk senedi veya benzeri bir belgede yer alan herhangi bir beyan

a) taşıyan ve taşıtın arasında eşyanın beyan edildiği şekilde alındığına dair aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil eder;

b) taşıyan ile gönderilen arasında eşyanın beyan edildiği şekilde alındığına dair kesin delil teşkil eder ve gönderilenin iyi niyetli hareket etmiş olması kaydıyla taşıyan tarafından aksi ispat edilemez.

6. Kontrol (Tasarruf) Yetkisi

6.(i) Taşıtın, aşağıda yer alan (ii) fıkrası uyarınca tercih hakkını kullanmadığı sürece, taşıyana navlun sözleşmesiyle ilgili talimat verme hakkına sahip tek taraftır. Taşımaya uygulanacak hukuk tarafından yasaklanmadığı sürece taşıtın, eşyanın varış noktasına ulaşmasından sonra gönderilenin eşyanın teslimini talep etmesine kadar geçen süre içerisinde gönderilenin adını değiştirme hakkına sahiptir. Taşıtın tarafından verilen talimatlar yazılı veya taşıyanın kabul edeceği diğer bir şekilde yapılabilir ve bu talimatlar nedeniyle taşıyanın karşılamak zorunda kalacağı her türlü ek masrafı tazmin etmeyi taahhüt eder.

6.(ii) Taşıtın eşyanın kontrol yetkisini, en geç taşıyan tarafından teslim alınıncaya kadar gönderilene devredebilir. Eşyanın kontrol yetkisinin gönderilene devredilmesi halinde bu husus varsa deniz yk senedi veya benzeri bir senette belirtilmelidir. Böyle bir beyan ile birlikte gönderilen (i) fıkrasında belirtilen haklara sahip olur ve taşıtının kontrol yetkisi sona erer.

7. Teslim

7.(i) Taşıyan, uygun kimlik ispatı üzerine eşyayı gönderilene teslim eder.

7.(ii) Taşıyan, gönderilen olduğunu iddia eden tarafın gönderilen olup olmadığını tespit etmek için makul özeni gösterdiğini ispatlayabilirse, yükün yanlış kişiye tesliminden sorumlu tutulamaz.

8. Geçerlilik

Bu kurallarda veya madde 4 uyarınca navlun sözleşmesine dahil edilen herhangi bir hükümde yer alan bir hususun, taşımaya uygulanacak uluslararası sözleşme veya ulusal hukukun emredici hükümlerine aykırı olması halinde, bu kurallar veya belirlenen hükümler geçersiz olacaktır.

MAHKEME
KARARLARI

COURT DECISIONS



Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Gaziantep University Faculty of Law Journal

E-ISSN: 3023-722X

Yayıncı/Publisher: Gaziantep Üniversitesi

Yıl/ Year: 2024 – Sayı/ Volume: 2

Mahkeme Kararı / Court Decision

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

CONSTITUTIONAL COURT DECISION

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANAYASA MAHKEMESİ

GENEL KURUL

KARAR

İDRİS TANIŞ BAŞVURUSU (2)

(Başvuru Numarası: 2018/21866)

Karar Tarihi: 14/12/2022

R.G. Tarih ve Sayı: 28/3/2023-32146

Başkan	: Zühtü ARSLAN
Başkanvekili	: Hasan Tahsin GÖKCAN
Başkanvekili	: Kadir ÖZKAYA
Üyeler	: Engin YILDIRIM Muammer TOPAL M. Emin KUZ Rıdvan GÜLEÇ Recai AKYEL Yusuf Şevki HAKYEMEZ Selahaddin MENTEŞ Basri BAĞCI İrfan FİDAN Kenan YAŞAR Muhterem İNCE
Raportör	: Ferhat YILDIZ
Başvurucu	: İdris TANIŞ

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, avukat olan başvurucunun ikaz edilmesine rağmen çantasını adliye girişindeki X-Ray cihazından geçirmediği için hakkında idari para cezasına hükmedilmesi nedeniyle özel hayata saygı hakkı ile suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 10/7/2018 tarihinde yapılmıştır. Komisyon başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar vermiştir.

3. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı beyanda bulunmuştur.

4. İkinci Bölüm, başvurunun Genel Kurul tarafından incelenmesine karar vermiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

5. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

6. Avukat olan başvurucu 11/4/2018 tarihinde gittiği Şırnak Adliyesi girişinde meslek kimliğini ibraz etmiş ancak görevliler Şırnak Cumhuriyet Başsavcılığının (Başsavcılık) yazılı emrini gerekçe göstererek çantasını X-Ray cihazından geçirmesi suretiyle Adliyeye giriş yapabileceği konusunda başvurucuyu ikaz etmiştir. Başsavcılığın yazılı emrinde; ülkedeki terör olayları nedeniyle Adliyeye giriş çıkış yapan avukat, adliye personeli ve tüm vatandaşın duyarlı kapıdan geçerek, çanta ve eşyalarını ise X-Ray cihazından geçirerek içeriye alınması gerektiği ifade edilmiştir.

7. Başvurucu, çantasını X-Ray cihazından geçirmeden Adliyeye giriş yapmış ve görevlilerce bu durum tutanak altına alınmıştır. Bunun üzerine Başsavcılık İdari Yaptırım Bürosunun 23/5/2018 tarihli idari yaptırım kararıyla başvurucunun 259 TL idari para cezası ile cezalandırılmasına karar verilmiştir. Karar gerekçesinde; terör eylemlerinin Şırnak gibi yoğun yaşandığı bir yerde anılan tedbire uyulması gerektiği, başvurucunun 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Salâhiyet Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye aykırı davrandığı, bu nedenle eyleminin emre aykırı davranış kabahatini oluşturduğu vurgulanmıştır.

8. Başvurucunun anılan karara karşı yaptığı itiraz, Şırnak Sulh Ceza Hâkimliğinin (Hâkimlik) 27/6/2018 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Karar gerekçesinde öncelikle idari yaptırım kararının gerekçesi özetlenmiş, 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "Emre aykırı davranış" kenar başlıklı 32. maddesine değinilmiştir. Kararda ayrıca Başsavcılığın söz konusu emri vermeye yetkili olduğu, emrin hukuka uygun olduğu, itiraz edenin çantasını X-Ray cihazına bırakmadan içeri geçerek anılan emre aykırı hareket ettiği ifadelerine yer verilmiştir.

9. Nihai kararı başvurucu 9/7/2018 tarihinde öğrenmiştir.

10. Başvurucu 10/7/2018 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

11. 5326 sayılı Kanun'un "Emre aykırı davranış" kenar başlıklı 32. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

"(1) Yetkili makamlar tarafından adli işlemler nedeniyle ya da kamu güvenliği, kamu düzeni veya genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye yüz Türk Lirası idarî para cezası verilir. Bu cezaya emri veren makam tarafından karar verilir.

(2) Bu madde, ancak ilgili kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde uygulanabilir."

12. 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun "Soruşturmaya yetkili Cumhuriyet Savcısı" kenar başlıklı 58. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Avukatların avukatlık veya Türkiye Barolar Birliği ya da baroların organlarındaki görevlerinden doğan veya görev sırasında işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma, Adalet Bakanlığının vereceği izin üzerine, suçun işlendiği yer Cumhuriyet savcısı tarafından yapılır. Avukat yazıhaneleri ve konutları ancak mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısı denetiminde ve kayıtlı olunan baro temsilcisinin katılımı ile aranabilir. Ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suçtan dolayı suçüstü hali dışında avukatın üzeri aranamaz."

13. 2559 sayılı Kanun'un "Önleme araması" kenar başlıklı 9. maddesinin altıncı fıkrası şöyledir:

"Polis, tehlikenin önlenmesi veya bertaraf edilmesi amacıyla güvenliğini sağladığı bina ve tesislere gelenlerin; herhangi bir emir veya karar olmasına bakılmaksızın, üstünü, aracını ve eşyasını teknik cihazlarla, gerektiğinde el ile kontrol etmeye ve aramaya yetkilidir. Bu yerlere girmek isteyenler kimliklerini sorulmaksızın ibraz etmek zorundadırlar. Milletlerarası anlaşmalar hükümleri saklıdır."

14. 10/6/2004 tarihli ve 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun'un "Özel güvenlik görevlilerinin yetkileri" kenar başlıklı 7. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Özel güvenlik görevlilerinin yetkileri şunlardır:

a) Koruma ve güvenliğini sağladıkları alanlara girmek isteyenleri duyarlı kapıdan geçirme, bu kişilerin üstlerini dedektörle arama, eşyaları X-ray cihazından veya benzeri güvenlik sistemlerinden geçirme.

b) Toplantı, konser, spor müsabakası, sahne gösterileri ve benzeri etkinlikler ile cenaze ve düğün törenlerinde kimlik sorma, duyarlı kapıdan geçirme, bu kişilerin üstlerini dedektörle arama, eşyaları X-ray cihazından veya benzeri güvenlik sistemlerinden geçirme.

...

f) Hava meydanı, liman, gar, istasyon ve terminal gibi toplu ulaşım tesislerinde kimlik sorma, duyarlı kapıdan geçirme, bu kişilerin üstlerini dedektörle arama, eşyaları X-ray cihazından veya benzeri güvenlik sistemlerinden geçirme..."

B. Uluslararası Hukuk

15. Suçta ve cezada kanunilik ilkesine ilişkin uluslararası hukuk kaynakları için bkz. *Gülay Yurt*, B. No: 2017/35546, 30/6/2020, §§ 14-19; *Kadriye Çağlar Yılmaz*, B. No: 2017/22304, 1/7/2020, §§ 14-19.

V. İNCELEME VE GEREKÇE

16. Anayasa Mahkemesinin 14/12/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Özel Hayata Saygı Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

17. Başvurucu; Şırnak'ta avukatlık yaptığını, 11/4/2018 tarihinde Şırnak Adliyesine girerken kimliğini ibraz etmesine rağmen Başsavcılığın emri olduğu gerekçe gösterilerek çantasının X-Ray cihazından geçirilmek suretiyle aranmasının istendiğini, bu emre karşı geldiği için kendisine idari para cezası verildiğini iddia etmiştir. Başsavcılığın emrinin 1136 sayılı Kanun'un 58. maddesine aykırı olduğundan kanunsuz emir niteliğinde olduğunu, çantasının aranması nedeniyle

eşitlik ve özel hayatın gizliliği ilkeleri ile maddi ve manevi varlığın korunması ve geliştirilmesi hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

18. Bakanlık görüşünde; öncelikle başvuru hakkında verilen idari para cezasının miktarı nedeniyle başvurunun anayasal açıdan önem taşımadığından esastan incelenmeksizin reddedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bunun yanında başvurunun ihlal iddialarını temellendirmediği, yapılan aramanın mevzuata uygun bulunduğu, söz konusu tedbirin meşru amacının kamu düzeninin korunması ile suç işlenmesinin önlenmesi olduğu, müdahalenin orantılı olduğu vurgulanmıştır. Son olarak 1136 sayılı Kanun'un 58. maddesinin avukatların çantasını X-Ray cihazından geçirmesinin istenemeyeceği şeklinde geniş yorumlanamayacağı belirtilmiştir.

19. Başvurucu; cevap dilekçesinde, hâkim ve savcıların aranmamasına rağmen avukatların aranmasının kabul edilemeyeceğini, bu durumun yargıya olan güveni zedelediğini belirtmiştir. Ayrıca ceza miktarının az olduğu görüşüne katılmadığını, somut olayda avukatların küçük düşürülmesinin söz konusu olduğunu vurgulamıştır. Son olarak Başsavcılığın kararının hukuka aykırı emir niteliğinde olduğunu ifade etmiştir.

2. Değerlendirme

20. Anayasa'nın "Özel hayatın gizliliği" kenar başlıklı 20. maddesinin birinci fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"Herkes, özel hayatına ...saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ... gizliliğine dokunulamaz."

21. Başvurucunun iddialarının özü, avukat olmasına rağmen çantasını Adliye girişindeki X-Ray cihazından geçirmemesi nedeniyle idari para cezasıyla cezalandırılmasına yöneliktir. Eşyasını X-Ray cihazından geçirmede için başvurucuya yaptırım uygulanması nedeniyle başvuru -idari para cezasının gerek kişilerin eşyalarının kontrol edilmesi sebebiyle uygulandığından başlı başına bu yönüyle gerekse de olayın koşullarında mesleki ve kişisel yaşamı ilgilendirdiği dikkate alındığında- Anayasa'nın 20. maddesi anlamında özel hayata saygı hakkı kapsamında kalmaktadır. Bu nedenle başvurunun yukarıda değinilen iddialarının bir bütün olarak Anayasa'nın 20. maddesinde güvence altına alınan özel hayata saygı hakkı kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

22. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan özel hayata saygı hakkına ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

b. Esas Yönünden

i. Müdahalenin Varlığı

23. Başsavcılığın başvurunun çantasını Adliye girişinde teknik cihazdan geçirmek suretiyle kontrole tabi tutulması şeklindeki emrine uymaması nedeniyle idari para cezası ile cezalandırılmasının özel hayata saygı hakkına yönelik bir müdahale olduğu kabul edilmelidir.

ii. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

24. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

25. Yukarıda anılan müdahale, Anayasa'nın 13. maddesinde belirtilen koşulları yerine getirmediği müddetçe Anayasa'nın 20. maddesinin ihlalini teşkil edecektir.

26. Bu sebeple müdahalenin Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen ve somut başvurulara uygun düşen, kanunlar tarafından öngörülme, Anayasa'nın ilgili maddesinde belirtilen nedenlere dayanma ve demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluk koşullarını sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi gerekir. Somut başvuruda öncelikle müdahalenin kanunlar tarafından öngörülme ölçütünü karşılayıp karşılamadığı ele alınacaktır.

(1) Genel İlkeler

27. Hak ya da özgürlüklere bir müdahale söz konusu olduğunda öncelikle tespiti gereken husus, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün mevcut olup olmadığıdır. Anayasa'nın 17. maddesi kapsamında yapılan bir müdahalenin kanunilik şartını sağladığının kabul edilebilmesi için müdahalenin *kanuni* bir dayanağının bulunması zorunludur (kanunilik şartına başka bağlamalarda dikkat çeken kararlar için bkz. *Tuğba Arslan* [GK], B. No: 2014/256, 25/6/2014, § 82; *Sevim Akat Eşki*, B. No: 2013/2187, 19/12/2013, § 36; *Hayriye Özdemir*, B. No: 2013/3434, 25/6/2015, §§ 56-61; *Halk Radyo ve Televizyon Yayıncılık A.Ş.* [GK], B. No: 2014/19270, 11/7/2019, § 35).

28. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kanunilik ölçütü ilk olarak şekli bir kanunun varlığını gerekli kılar (*Tuğba Arslan*, § 96). Bir yasama işlemi olarak kanun Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) iradesinin ürünüdür ve TBMM tarafından Anayasa'da öngörülen kanun yapma usullerine uyularak yapılan işlemlerdir. Bu anlayış temel hak ve özgürlükler alanında önemli bir güvence sağlar (*Eğitim ve Bilim Emekçileri Sendikası ve diğerleri* [GK], B. No: 2014/920, 25/5/2017, § 54; *Halk Radyo ve Televizyon Yayıncılık A.Ş.*, § 36).

29. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar -Anayasa'nın konuya ilişkin kurallarına aykırı olmamak kaydıyla- ülkenin sosyal, kültürel yapısı, ahlaki değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri gözönüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Kanun koyucu cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç ya da kabahat sayılacağı, bunların hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisine sahiptir (AYM, E.2014/124, K.2015/24, 5/3/2015; *Cem Burak Karataş* [GK], B. No: 2014/19152, 18/10/2017, § 92).

30. Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Bununla birlikte kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında öngördüğü yaptırımın adil ve hakkaniyete uygun olması gerekmektedir (AYM, E.2017/103, K. 2017/108, 31/5/2017, § 10; *Cem Burak Karataş*, § 93).

31. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve önemde olup bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte; buna ek olarak suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır (*Karlis A.Ş.*, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32; *Cem Burak Karataş*, § 95).

32. Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin bu ilkeye saygılı hareket etmeleri, suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, *yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye*

dayanmaksızın düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir (Karlis A.Ş., § 33; Cem Burak Karataş, § 96).

33. Anayasa Mahkemesi norm denetimi kapsamında verdiği kararında, kişilerin üstü ve eşyası üzerinde yapılacak genel güvenlik kontrolü faaliyetinin Anayasa'nın 20. maddesinin ikinci fıkrasında özel güvenceye bağlanan klasik aramadan farklı olduğunu belirtmiştir. Kanun koyucunun güvenlik açısından önemli gördüğü kamu binaları veya tesislere giriş ve çıkışlarla ilgili birtakım tedbirler alması somut olayın koşullarına göre takdir yetkisi kapsamında değerlendirilmelidir. Bu tür binalarda X-Ray gibi teknik cihazlarla yapılacak kontroller, bu binalara giren kişilerle ilgili güvenlik amacına uygun, sınırlı bir kontrol faaliyeti icra edilmesine imkân tanımaktadır. Bunun yanında söz konusu uygulamada zorlama unsurunun olmadığı ve buna rıza gösterilmemesi hâlinde kişilerin bu binalara alınmaması şeklinde bir sonuç doğduğu da dikkate alınmalıdır (AYM, E. 2018/137, K. 2022/86, 30/6/2022 §§ 97-99). Ayrıca başvuruçunun maruz kaldığını iddia ettiği uygulamanın genel güvenlik kontrolü kapsamında olmayıp Anayasa'nın 20. maddesinde belirtilen "arama" niteliği taşıdığına ilişkin somut verilere dayalı bir açıklamasının olmadığı vurgulanmalıdır. Son olarak başvurunun somut olayda icra edilen faaliyetin niteliği yönünden değil uygulanan yaptırım ile sınırlı olarak incelendiğine dikkati çekmek gerekir.

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

34. Somut olayda başvuruçuya 5326 sayılı Kanun'un "Emre aykırı davranış" kenar başlıklı 32. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan "Yetkili makamlar tarafından adli işlemler nedeniyle ya da kamu güvenliği, kamu düzeni veya genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye ... idari para cezası verilir..." hükmü esas alınarak idari para cezası uygulanmıştır.

35. Uygulanan idari para cezasına dayanak olarak gösterilen 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesine göre yetkili makamlar tarafından adli işlemler nedeniyle ya da kamu güvenliği, kamu düzeni veya genel sağlığın korunması amacıyla hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket etmek kabahat sayılmıştır. Bu kabahatin karşılığında idari para cezası öngörülmektedir. Bu cezaya, emri veren makam tarafından karar verilir. 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre kanunların bazı kabahatlerin kapsam ve şartlarını belirleyerek içeriğini idarenin genel ve düzenleyici işlemlerine bırakabilmesi mümkündür. Başka bir deyişle kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, miktarı zikredilen kuralda açıkça belirli olmakla birlikte hangi konularda ve hangi mercilerin emir yayımlayabilecekleri başka kanunlara bırakılmıştır (Türkan Albayrak, B. No: 2019/1628, 28/12/2021, § 40).

36. Öncelikle belirtmek gerekir ki 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan *emre itaatsizlik* kabahatinin cezalandırılabilmesi için Kanun'da öngörülen kabahatin uygulanma koşullarının somut olayda bulunup bulunmadığı ve kabahatin unsurlarının neler olması gerektiği meselesi Anayasa Mahkemesinin ilgi alanının dışındadır (Türkan Albayrak, § 41). Buna karşılık yetkili mercinin verdiği emir ya da bu emre aykırı davranışın cezalandırılması anayasal bir hakka müdahale oluşturursa bu müdahale, Anayasa Mahkemesinin ilgi alanında olacaktır (Eğitim ve Bilim Emekçileri Sendikası ve diğerleri, § 87).

37. Somut olayda Başsavcılığın ülkedeki terör olayları nedeniyle, Şırnak Adliyesine giriş çıkışların kontrol altına alınabilmesi amacıyla Adliyeye giriş çıkış yapan avukat, adliye personeli ve tüm vatandaşın duyarlı kapıdan geçmek suretiyle, çanta ve eşyalarını ise X-Ray cihazından geçirerek içeriye alınması hususunda yazılı emrinin bulunduğu görülmüştür. Anayasa Mahkemesi kişilerin belirli alanlara veya binalara girişlerinde teknik cihazlarla güvenlik kontrolü yapılmasını klasik anlamda arama olarak nitelendirmemiştir (bkz. § 33). Bununla birlikte somut olayda başvuruçunun

çantasını X-Ray cihazından geçirmeden Adliye binasına giriş yaptığı ve bunun sonucunda idari para cezası ile cezalandırıldığı dikkate alındığında inceleme yapılacak husus, Başsavcılığın idari yaptırım kararı vermesinin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığıdır. Başvurucunun da Adliye girişinde çantasını X-Ray cihazından geçirdiğine veya bu şekilde bir zorlamaya maruz kaldığına yönelik şikâyeti söz konusu değildir.

38. Olayda Adliye binasına girişte başvurucunun teknik cihazlarla kontrol edilmesi şeklindeki uygulamaya aykırı davranışı sonucunda Başsavcılığın emre aykırı davranış kabahati nedeniyle idari yaptırım kararı vermeye yetkili olduğuna dair bir kanuni düzenleme tespit edilememiştir. Oysa 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesi gereğince öncelikle idari yaptırım kararının kanunla açıkça yetkili kılınan idari birimler tarafından verilebileceği açıktır. Yine somut olayda Hâkimliğin başvurucunun çantasını X-Ray cihazından geçirmeden Adliyeye girmesini 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesinde düzenlenen emre aykırılık kabahatinin oluşması için yeterli kabul ettiği görülmüştür. Hâkimlik söz konusu kararında 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesi gereğince emre aykırı davranış kabahatinin oluşması için gereken unsurlardan olan kanunla düzenlenen, daha önceden ilan edilmiş bir emrin varlığı ve kişilerin bu emre aykırı davranışlarının tespiti hususlarında herhangi bir değerlendirmede bulunmamıştır.

39. Sonuç olarak başvurucunun somut olayda emre aykırılık kabahatinin unsurları oluşmaksızın kamu makamlarınca yoruma dayalı olarak idari para cezası ile cezalandırılması nedeniyle müdahalenin kanunilik şartını karşılamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

40. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 20. maddesinde güvence altına alınan özel hayata saygı hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

B. Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesinin İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

41. Başvurucu, Başsavcılığın emrinin 1136 sayılı Kanun'un 58. maddesine aykırı olduğundan kanunsuz emir niteliğinde olduğunu belirterek suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

42. Bakanlık görüşünde, yapılan aramanın mevzuata uygun bulunduğu belirtilmiştir.

43. Bakanlık görüşüne karşı beyanında başvuru; hâkim ve savcıların aranmamasına rağmen avukatların aranmasının kabul edilemeyeceğini, bu durumun yargıya olan güveni zedelediğini, ceza miktarının az olduğu görüşüne de katılmadığını, somut olayda avukatların küçük düşürülmesinin söz konusu olduğunu, Başsavcılığın kararının hukuka aykırı emir niteliğinde olduğunu ifade etmiştir.

2. Değerlendirme

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

44. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

b. Esas Yönünden

i. Genel İlkeler

45. Anayasa Mahkemesi *Gülây Yurt ve Kadriye Çağlar Yılmaz* başvurularında suç ve cezaların kanuniliği kapsamında genel ilkelere ayrıntılı bir biçimde değinmiştir. Buna göre Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak biçimde kanunda

gösterilmesi ve kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Suçlar kadar katı değerlendirilmemekle birlikte bu ilke ana hatlarıyla kabahatler için de geçerli kabul edilmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri gerektiği düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin bu ilkeye saygılı hareket etmeleri, suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir (daha detaylı açıklamalar için bkz. *Gülşay Yurt*, §§ 25-32; *Kadriye Çağlar Yılmaz*, §§ 25- 32).

ii. İlkelerin Olaya Uygulanması

46. Özel hayata saygı hakkı kapsamında Başsavcılığın idari yaptırım kararı verme yetkisine ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmadığından ihlal sonucuna ulaşılmış olup 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesine ve anılan hüküm kapsamında yaptırım uygulanabilmesine yönelik tespitler, suçta ve cezada kanunilik ilkesi açısından da geçerlidir (bkz. §§ 34-39). Sonuç olarak somut olayda Adliye binasına girişte başvuru teknik cihazlarla kontrol edilmesi şeklindeki müdahaleye aykırı davranışı sonucunda Başsavcılığın emre aykırı davranış kabahati nedeniyle idari yaptırım kararı vermeye yetkili olduğuna dair bir düzenleme tespit edilememiştir. Hâkimlik de idari para cezasına itiraz kararında 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesi gereğince emre aykırı davranış kabahatinin oluşması için gereken unsurlar hakkında herhangi bir değerlendirmede bulunmamıştır. Dolayısıyla 5326 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan emre aykırı davranışa ilişkin hükmün unsurları oluşmaksızın uygulanmasının başvuru eylemi bakımından kanunilik unsurunu taşımadığı sonucuna varılmıştır.

47. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

C. Giderim Yönünden

48. Başvuru ödemek zorunda kaldığı idari para cezasının faiziyle birlikte kendisine iadesini ve 50.000 TL manevi tazminat ödenmesini talep etmiştir.

49. Başvuruda tespit edilen hak ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerince yapılması gereken iş, yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen bireysel başvuruya özgü yeniden yargılama kurumunun özelliklerine ilişkin kapsamlı açıklamalar için bkz. *Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; *Aligül Alkaya ve diğerleri* (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; *Kadri Enis Berberoğlu* (3) [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100).

50. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılamanın yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. 1. Özel hayata saygı hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

2. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. 1. Anayasa'nın 20. maddesinde güvence altına alınan özel hayata saygı hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

2. Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. Kararın bir örneğinin özel hayata saygı hakkı ile suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Şırnak Sulh Ceza Hâkimliğine (2018/2074 D. İş sayılı) GÖNDERİLMESİNE,

D. Başvurucunun tazminat talebinin REDDİNE,

E. 294,70 TL yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

F. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

G. Kararın bir örneğinin bilgi için Şırnak Cumhuriyet Başsavcılığı ve Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 14/12/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

DANIŞTAY 10. İDARİ DAVA DAİRESİ KARARI
COUNCIL OF STATE ADMINISTRATIVE CASE COURT DECISION

T.C.

DANIŞTAY ONUNCU İDARİ DAVA DAİRESİ KARARI

Esas No : 2018/3428

Karar No : 2023/419

Tarih : 09.02.2023

DAVANIN KONUSU: Davacı tarafından, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünün; havaalanlarına girişlerde Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla muafiyet tanınan kişiler haricindeki tüm kişilerin ve eşyalarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazının ikaz vermesi halinde, elle aranması gerektiği; hakim ve savcılarının da güvenlik kontrolünden standartlara uygun biçimde geçmesinin uygun olacağına değerlendirildiği, diğer tüm yolcular gibi hakim, savcı, avukat vb. unvanlara sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri halinde uçağa kabul edilmeyecekleri hususunda bilgilendirilmelerinin istenilmesine yönelik ... tarih ve ... sayılı "Hakim savcılarının taranması" konulu işleminin "hakimler" bakımından iptali istenilmektedir.

DAVACININ İDDİALARI: Davacı tarafından; Anayasa'nın 140. maddesinde, hakim ve savcılarının, nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevlerinin, görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi ve diğer özlük işlerinin, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenleneceğinin hüküm altına alındığı, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 88. maddesinde, hakim ve savcılarının ağır ceza mahkemesinin görevlerine giren suçüstü halleri dışında üzerleri ve konutunun aranmayacağına öngörüldüğü, bu nedenle havaalanı gibi yerlerin önemine istinaden dahi olsa hakim ve savcılarının üzerlerinin aranmasının mümkün olmadığı, hakim ve savcının suç işlemesi halinde dahi kolluğun arama yetkisi sınırlı iken suçun işlenmesinin önlenmesi amacıyla üzerlerinin aranmasının hukuka aykırı olacağı, arama gibi temel hak ve hürriyete sınırlama getiren eylem ve işlemin Anayasa'nın 13. maddesi gereğince kanunla düzenlenmesi gerektiği, 2013/2 sayılı Ankara Barosu Dergisi makalesinde, hakim ve savcılar için öngörülen arama yasağının, sadece hakim ve savcının görevinden doğan veya görevi sırasında işlendiği iddia olunan suç kapsamındaki, hakim ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan yetkili merciin yazılı emri dışında, havaalanı, alışveriş merkezleri, eğlence yerleri ve diğer kamuya açık yerler de hakim ve savcının üstü ve yanında taşıdığı eşyanın aranmayacağı, bunun istisnasının X-Ray, dedektör cihazlarından geçme zorunluluğu olduğu, tutukevi ve cezaevine girmek isteyen hakim, savcı ve avukatların, vücuduna dokunulmaksızın ve üzerleri aranmaksızın denetleme cihazından geçmek zorunda oldukları, bu meslek grupları için bu uygulamaların keyfi ayrıcalık olmadığı, taşınan sıfatın ve icra

edilen mesleğin özelliği, yargının bağımsızlığı, yani baskı altına alınmaması ve yargı görevinin en iyi şekilde icra edilmesi ile ilgili olduğu hususlarının belirtildiği, "Yargının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı" adlı başka bir makalede, yargı erkinin, yasama ve yürütme erkleri karşısında işlevini tam olarak yerine getirebilmesi, yargı bağımsızlığının sağlanabilmesi için, hakimlerin bağımsız olması ve bazı güvencelerle donatılması gerektiği, hakimlik teminatı olarak nitelenen bu güvencelerin ve özel statünün, hakimlerin kişisel yararları için değil, kamunun yararı ve çıkarına hizmet amacıyla öngörüldüğünün ifade edildiği, bu nedenlerle, arama/tarama işleminin Anayasada yer alan hakimlik teminatı ilkesine aykırı olduğu, zira 2802 sayılı Kanun'un 88. maddesinde yer alan hakimler hakkındaki arama yasağının hakimlik teminatının bir uzantısı olduğu ve dava konusu düzenleyici işlemin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

DAVALILARIN SAVUNMALARI: Davalı Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından; usul yönünden, dava konusu işlemin niteliği dikkate alındığında uyuşmazlığın görüm ve çözümünde, ilk derece mahkemesi olarak yetkili idare mahkemesinin görevli olduğu, havacılık güvenliği ve eğitimleri konusunda düzenleme yapma yetkisinin Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne ait bulunması nedeniyle idarelere husumet yöneltilmesinin yerinde olmadığı ve hasım mevkiinden çıkarılmaları gerektiği, dava konusu işlemin iptal davasına konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığı; davalı idareler tarafından, esas yönünden, 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun "Yolcuların yükümlülükleri" başlıklı 104. maddesi uyarınca tüm yolcuların, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar ile bu Kanun hükümlerine; meydan otoritesi ve taşıyanın talimatına uymak zorunda olup, can ve mal güvenliğini ve yolculuğun disiplin ve intizamını bozacak her türlü eylem ve davranıştan kaçınmakla yükümlü olduğu; Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Güvenliğin Sağlanması, Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik'in "Havaalanları güvenliği" başlıklı 21. maddesinde, güvenlik tertip ve tedbirlerinin ICAO (Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü) ve ECAC (Avrupa Sivil Havacılık Konferansı) tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde alınması gerektiğinin kurala bağlandığı; üyesi bulunduğumuz Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü tarafından yayımlanan ve 4749 sayılı Kanun'la onaylanan 1944 tarihli Şikago Sözleşmesi Ek-17 hükümleri doğrultusunda oluşturulan Milli Sivil Havacılık Güvenlik Kurulu'nun hazırladığı Milli Sivil Havacılık Güvenlik Programı'nın Ek-29 Muafiyetler kısmında hakimlerin yer almadığı; havayolu işleticilerinin olduğu gibi kaptan pilotların da, 2920 sayılı Kanun'un 101. ve 102. maddeleri ile 1889 sayılı Kanun'la uygun bulunan 1963 tarihli Uçaklarda İşlenen Suçlar ve Diğer Bazı Eylemlere İlişkin Sözleşme'nin (Tokyo Sözleşmesi) 6. maddesi uyarınca güvenlik kontrolünden geçmeyen yolcuların uçağa alınmasını reddetme hakkına sahip olduğu; 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun "Yakalama ve sorgu usulü" başlıklı 88. maddesinde yer alan hakim ve savcıların üzerlerinin aranmayacağına ilişkin hükmün uluslararası standartlarla uyumlu olmadığı, ayrıca bu yasağın hakim ve savcıların suç isnadı altında bulunduğu durumlarda, dolayısıyla "adli aramalar"da geçerli olduğu, havaalanları güvenlik kontrol noktalarında yapılan aramaların yakın bir tehlikenin önlenmesi amacıyla yapılan "önleme araması" niteliğinde olduğu, önleme aramalarında böyle bir yasağın söz konusu olmayacağı; Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 25. maddesinde de, 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nun Ek 1. maddesi kapsamında bulunan sivil hava meydanlarında, giren çıkan yolcuların x-ray cihazından geçirilerek, gerektiğinde üstünün ve eşyasının aranması ile buralarda görevli kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar personelinin, üstlerinin, araçlarının ve eşyalarının aranmasının hâkimden önleme araması kararı alınması gerekmeyen hâller arasında sayıldığı; sonuç olarak hakim ve savcıların arama yapılmasını istememeleri halinde, rızaları dışında arama yapılamayacağı, ancak bu durumda güvenlik kapılarından geçirilmeyerek hava aracına alınmaması gerektiği sonucuna varıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ DÜŞÜNCESİ: Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında, temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalar ile kanunların çatışması halinde antlaşmaların üstünlüğü öngörülmüştür.

İdarelerin kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, düzenleme yetkisi bulunmaktadır. İdarenin düzenleme yetkisini kanunlar çerçevesinde ve kanunlara uygun olarak kullanması gereklidir.

Anayasa hükmü gereği temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan ve “kanun hükmünde” olan uluslararası andlaşmaların tüzük, yönetmelik, vs. idari düzenlemelerin üzerinde yer aldığı kabul edilmiştir. Asıl sorun, temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir antlaşmanın uygulanmasını teminen antlaşmaların emrettiği hususların alt düzenleyici işlemlerle düzenlenmesi halinde, bu idari düzenlemelerin Anayasa ve kanunla çatıştığında meselenin nasıl çözülmesi gerektiğinde toplanmaktadır.

Başka bir anlatımla, uluslararası sözleşmelerin emrettiği hususların ülkelerin kendi iç hukuklarında idari düzenlemelerle yapılması halinde aynı konuda Anayasada ve kanunda hükümlerin bulunması ve idari düzenlemelerle üst hukuk normlarının çatışması durumunda nasıl bir yöntem izlenmesi gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Uluslararası sözleşmelerin birçoğu genel ilkeleri belirledikten sonra konuyla ilgili ayrıntıların düzenlenmesini ulusal mevzuata bırakmaktadır. Usulüne uygun yürürlüğe konulmuş sözleşmelerin kanun hükmünde olduğu dikkate alındığında, ulusal mevzuatın sözleşme hükümlerine uyumunun sağlanması, bu hususta düzenlemeler yapılması önem arz etmektedir. Ancak, sözleşmede konuyla ilgili açık bir düzenleme bulunmadığı ve inisiyatifin tamamen taraf ülkeye bırakıldığı hallerde sözleşme hükümlerinin ulusal mevzuata intibakı idari düzenlemelerle sağlanırken idarelerin hukuk devleti ilkesinin bir yansıması olan normlar hiyerarşisi kuralı gereği Anayasa ve kanun hükümlerini göz ardı etmemesi gerekmektedir.

Ülkemizin taraf olduğu Milletlerarası Sivil Havacılık Sözleşmesinin (Şikago Sözleşmesi) eklerinden olan Milletlerarası Sivil Havacılık Geçici Sözleşmesinin Ek-17'de havacılık güvenliği standartları belirlenmiştir. Anılan sözleşmede taraf devletlere, uçuşların emniyeti, düzenliliği ve etkinliğinin sağlanmasının yanı sıra yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve kamu emniyetinin tesisi için yolcuların ve kabin bagajlarının, güvenlik tahditli bir alandan kalkacak hava aracına binmeden önce taranması gerekliliği ortaya konulmuştur. Sözleşme ile taraf devletlere sivil havacılık güvenliğinin temini için ulusal düzenlemeler vasıtasıyla yazılı bir ulusal sivil havacılık güvenlik programı oluşturulması yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak sözleşmede, sivil hava meydanlarında kimlerin taramadan muaf tutulacağına ilişkin bir düzenleme getirilmemiş, iç hukukta yer alan ve istisna niteliğindeki hükümlerin uygulanamayacağına ilişkin bir düzenlemeye de yer verilmemiştir. Dolayısıyla, sivil hava meydanlarında kimlerin hangi şartlarla üzerlerinin ve eşyalarının taranması, bu konuda muafiyet tanınması hususlarında inisiyatif tamamen taraf ülkelere bırakılmıştır.

Esasen, Milletlerarası Sivil Havacılık Sözleşmesi ile getirilen düzenlemeler ile sivil havacılık güvenliğinin sağlanması hedeflenmiş, bu doğrultuda taraf devletlerin kendi iç hukuklarında ulusal sivil havacılık güvenlik programı oluşturması suretiyle anılan hedefin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Ülkemiz, anılan uluslararası sözleşme hükümleri doğrultusunda Milli Sivil Havacılık Programı hazırlamıştır. Anılan programın ekinde bulunan Ek-29 Muafiyetler kısmında, havaalanlarında kimlerin hangi koşullarda üstlerinin ve eşyalarının taramadan muaf tutulacağı belirlenmiş, ancak söz konusu muafiyet düzenlemesinde, hâkim ve Cumhuriyet savcılarında yer verilmemiştir.

2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca, hâkim ve Cumhuriyet savcılarının üzerleri ve konutlarının aranması ancak ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâllerinde mümkündür. Bu halde, hâkim ve Cumhuriyet savcılarının üzerleri ve konutunun aranması ancak ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü haline bağlanmak suretiyle bu kişilerin aranması yasal teminat altına alınmıştır. Bu aramanın evleviyetle önleme aramasını da kapsadığı hususunda şüphe bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, Milletlerarası Sivil Havacılık Sözleşmesinde muafiyete ilişkin bir düzenleme bulunmaması karşısında davalı idarenin sözleşmenin uygulanmasının teminen Milli Sivil Havacılık Programının hazırlanması sürecinde Anayasa ve kanuni düzenlemelerin göz ardı edilmemesi gerekirken, Kanun'un emredici hükmüne aykırı olacak şekilde hâkim ve Cumhuriyet savcılarının arama muafiyetinden yoksun bırakılmasında, bu doğrultuda tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, havaalanlarına girişlerde Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla muafiyet tanınan kişiler haricindeki tüm kişilerin ve eşyalarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazının ikaz vermesi halinde, elle aranması gerektiği, hakim ve savcıların da güvenlik kontrolünden standartlara uygun biçimde geçmesinin uygun olacağı, diğer tüm yolcular gibi hakim ve savcı unvanlarına sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri halinde uçağa kabul edilmeyecekleri yolunda kural getiren ... tarih ve ... sayılı "Hakim savcılarının taranması" konulu genel yazısının "hakimler" yönünden iptali gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI DÜŞÜNCESİ: Dava, davacı tarafından, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün, havaalanlarına girişlerde Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla muafiyet tanınan kişiler haricindeki tüm kişilerin ve eşyalarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazının ikaz vermesi halinde, elle aranması gerektiği; hakim ve savcılarının da güvenlik kontrolünden standartlara uygun biçimde geçmesinin uygun olacağı değerlendirildiği, diğer tüm yolcular gibi hakim, savcı, avukat vb. unvanlara sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri halinde uçağa kabul edilmeyecekleri hususunda bilgilendirilmelerinin istenilmesine yönelik ... tarih ve ... sayılı "Hakim savcılarının taranması" konulu işlemin "hakimler" bakımından iptali istemiyle açılmıştır.

Anayasanın 140. Maddesinde Hakimler ve savcılar adli ve idari yargı hâkim ve savcılarını olarak görev yaparlar. Bu görevler meslekten hâkim ve savcılar eliyle yürütülür. Hakimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler. Hakim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir. hükmü yer almıştır.

2802 sayılı Hakimler ve savcılar kanununun Yakalama ve sorgu usulü: başlıklı 88. Maddesinde, "Ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâlleri dışında suç işlediği ileri sürülen hâkim ve savcılar yakalanamaz, üzerleri ve konutları aranamaz, sorguya çekilemez. Ancak, durum Adalet Bakanlığına derhal bildirilir. Birinci fıkra hükümlerine aykırı hareket eden kolluk kuvvetleri amir ve memurları hakkında yetkili Cumhuriyet savcılığı tarafından genel hükümlere göre doğrudan doğruya soruşturma ve kovuşturma yapılır."

hükmü yer almıştır.

Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 25. maddesinde de, 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nun Ek 1. maddesi kapsamında bulunan sivil hava meydanlarında, giren çıkan yolcuların x-ray cihazından geçirilerek, gerektiğinde üstünün ve eşyasının aranması ile buralarda görevli kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar personelinin, üstlerinin, araçlarının ve eşyalarının aranmasının hâkimden önleme araması kararı alınması gerekmeyen hâller arasında sayılmıştır.

Olayda, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün, havaalanlarına girişlerde Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla muafiyet tanınan kişiler haricindeki tüm kişilerin ve eşyalarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazının ikaz vermesi halinde, elle aranması gerektiği; hakim ve savcıların da güvenlik kontrolünden standartlara uygun biçimde geçmesinin uygun olacağı değerlendirildiği, diğer tüm yolcular gibi hakim, savcı, avukat vb. unvanlara sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri halinde uçağa kabul edilmeyecekleri hususunda bilgilendirilmelerinin istenilmesine yönelik ... tarih ve ... sayılı "Hakim savcılarının taranması" konulu işlemin hakimler yönünden iptali istemiyle bu davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Davalı idare, 2920 sayılı kanunun 40. Maddesi ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 31. Bölümü hükümleri uyarınca havacılık güvenliği ve eğitimleri konusunda Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün yetkili olduğu, 2920 sayılı kanunun 104. Maddesi, 5442 sayılı İl İdaresi kanununun Ek-1. Maddesi , Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Güvenliğin sağlanması, Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Yönetmeliği' nin 21. Maddesi, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğinin 19.ve 25. Maddeleri ve 2802 sayılı kanunun 88. Madde hükümlerinden bahisle, kamu ve özel hava alanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanması yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi amacıyla gereken önlemleri almak, aldırma ve denetlemek amacıyla hava alanlarında olması muhtemel tehlikelere karşı önlem almak maksadıyla ICAO ve ECAC standartlarına uygun şekilde can ve mal güvenliğini sağlama zorunluluğunun bulunduğu, hava alanında yapılan aramaların önleme araması olduğu, önleme aramalarında hakim ve savcılar yönünden bir muafiyetin söz konusu olmadığı, bu nedenle dava konusu işlemin yerinde olduğu savunulmaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, hâkim ve savcılarının üst arama konusunda yasal muafiyetlerinin bulunduğu, bu muafiyetin önleme aramalarını da kapsadığı sonucuna ulaşılmış; davalı idarenin öne sürdüğü mevzuat hükümleri ve adı geçen standartlarda hakim ve savcılara yasayla tanınan üst arama muafiyetini ortadan kaldıran bir hükmün yer almadığı görülmüştür.

Bu durumda, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun Yakalama ve sorgu usulü başlıklı 88. maddesinde yer alan "Ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâlleri dışında suç işlediği ileri sürülen hâkim ve savcılar yakalanamaz, üzerleri ve konutları aranamaz, sorguya çekilemez. Ancak, durum Adalet Bakanlığına derhal bildirilir." şeklindeki hükümle öngörülen arama yasağının adli aramalar yanında önleme aramalarını da kapsadığı; hakim ve savcılarının üzerlerinin ve eşyalarının, hakim veya gecikmesinde zarar bulunan hallerde yetkili merciin verdiği yazılı emir olmadıkça, x-ray, dedektör ve diğer denetleme cihazlarından geçme zorunluluğu dışında, elle aranmayacağı sonucuna varıldığından ve bu muafiyeti ortadan kaldıracak yasal bir dayanağı bulunmazken hakim ve savcılarının hava alanlarında üstlerinin elle arama/ tarama yapılmasına olanak sağlayan genel yazı niteliğindeki dava konusu işlem Anayasa ve 2802 sayılı yasa hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu işlemin "Hakimler" yönünden iptaline karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Onuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

MADDİ OLAY VE HUKUKİ SÜREÇ:

Davacı, ... İdare Mahkemesinde hakim olarak görev yapmakta iken 10/05/2018 tarihinde Kars Havalimanı'ndan İstanbul Sabiha Gökçen Havalimanı'na seyahat etmek için Kars Havalimanına giriş yapmış, iddiasına göre güvenlik noktasında bulunan X-Ray cihazından geçiş yaptıktan sonra güvenlik görevlisince üstünün aranacağına söylenilmesi üzerine kendisinin hakim olduğunu ve kanun gereği üstünün aranmayacağını ifade etmesine rağmen, güvenlik görevlisi tarafından verilen emrin bu şekilde olduğunun bildirilmesi üzerine herhangi bir olaya mahal vermemek için üstünün aranmasına müsaade etmesini müteakip havaalanı danışma bölümünde görevli grup amiri olan polis memuruyla konu hakkında görüşmesinin ardından dava konusu işlemi tebliğ alarak bakılan davayı açmıştır.

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünün Adalet Bakanlığına hitaben yazdığı ... tarih ve ... sayılı yazısı ile hakim, savcı ve avukatların havaalanı güvenlik kontrol noktalarında, taranmada istisnaya sahip oldukları gerekçesiyle elle aramaya itiraz ettikleri ve diğer yolcuların yanında görevli personelle tartıştıkları, görevini yapan personel ile ilgili işlem başlattıkları ve güvenlik zaafiyetine neden oldukları konusunda şikayetler alındığının iletilmesi üzerine anılan Bakanlığın ... tarih ve ... sayılı yazısı ile 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta yer alan düzenlemelerden, bu unvandaki kişilerin ve eşyalarının duyarlı kapı ve x-ray cihazından geçirilebileceğinin, ancak elle aranabilecekleri çıkarımında bulunulamayacağını değerlendirildiğinin belirtildiği, dava konusu işlemin de bu yazışma ilgi tutularak tesis edildiği ve gereği için adı geçen Bakanlığa gönderildiği anlaşılmaktadır.

Dava konusu işlemin hakimlere ilişkin bölümünde özetle, yaşanması muhtemel olumsuz olayların önlenmesi amacıyla, hakim ve savcılarının hem kendi güvenlikleri hem de kamu güvenliği için havaalanlarında bulunan güvenlik kontrolünden standartlara uygun bir şekilde geçmesinin uygun olacağı, diğer tüm yolcular gibi hakim, savcı unvanlarına sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri sonucunda uçağa kabul edilmeyecekleri belirtildikten sonra uygulamanın bu şekilde sürdürüleceği bildirilerek gereğini teminen işlemin Adalet Bakanlığına gönderildiği görülmektedir.

Dava konusu işlemin aktarılan kısmının iptali istemiyle dava açılması üzerine, Dairemizin 07/11/2018 tarihli ara kararıyla, Adalet Bakanlığından, "Dava konusu işlem üzerine ne tür iş ve işlemlerin yapıldığının bildirilmesinin ve buna ilişkin bilgi ve belgelerin gönderilmesinin istenilmesine" karar verilmiş; ara kararına cevaben gönderilen Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürlüğünün ... tarih ve ... sayılı yazısında özetle, "2802 sayılı Kanun'un ağır ceza mahkemelerinin görevine giren suçüstü halleri dışında aranmayacağını öngördüğü hakim/savcılarının önleme amacıyla aranabileceğini düşünmenin mümkün görülmediği, ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü halinde aranabileceği belirtilen kişinin hiçbir suçun bulunmadığı durumda evleviyetle aranmayacağını söylenebileceği, hakim ve savcı suç işlese dahi kolluğun arama yetkisi sınırlı iken, suçun işlenmesinin önlenmesi amacıyla üzerlerinin aranmasını kabul etmenin belirtilen gerekçeler karşısında uygun görülmediği, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğinin ilgili hükmünün de hakim ve savcılarının yasal muafiyetini kaldırmadığı, 5275 sayılı Kanun'un 86/3. maddesinin örnek alınmak suretiyle sorunun kanun yoluyla çözülmesinin daha uygun olacağını değerlendirildiği, 2802 sayılı Kanun'unun 88. maddesinin önleme aramasını kapsamadığı düşünülseydi 5275 sayılı Kanun'un 86/3. maddesinde bu kadar detaylı düzenlemenin yapılmayacağı, ayrıca bu kişilerin ceza infaz kurumuna girişte bile ancak elle aramayı kabul ettikleri takdirde aranabilecekleri belirtilmişken, Yönetmeliğe dayalı olarak yapılan aramalarda doğrudan

elle aranabileceklerini söylemenin hukuki açıdan tutarlı olmadığı, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğinin 18. maddesinde yer alan hava alanlarının hakim kararı alınmadan önleme araması yapabilecek yerler arasında olmasının, bu yerlerde yapılan önleme aramalarının hakim kararıyla yapılacağı kuralına bir istisna teşkil etmekte olduğu, 18. maddenin 2802 sayılı Kanun'a tabi görevlilerin sahip oldukları yasal muafiyeti ortadan kaldırmadığı, Uluslararası Sivil Havacılık Sözleşmesi (Chicago Sözleşmesi)'nde hava meydanlarında hakim ve savcıların aranmasına ilişkin bir hükme yer verilmediği gibi iç hukukta yer alan ve istisna niteliğindeki hükümlerin uygulanamayacağına ilişkin bir düzenlemenin de bulunmadığı, özel hayatın gizliliği ile ilgili olarak getirilen sınırlamaların ancak Anayasanın 13. maddesi gereğince kanunla yapılması gerektiği, bu bakımdan hakim ve savcılarının hem kendi güvenlikleri hem de kamu güvenliği için havaalanlarında bulunan güvenlik kontrolünden geçmesinin, girişlerinde duyarlı kapıyı kullanmalarının, bagaj ve çantalarının da X-Ray cihazından geçirilmesinin, beraberindeki silahlarının da belirlenen prosedüre uygun olarak işleme tabi tutulmasının uygun olacağına değerlendirildiği" şeklindeki görüş yazısının Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne bildirildiği görülmüştür.

İNCELEME VE GEREKÇE

USUL YÖNÜNDEN: Davalı Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından kendilerine husumet yöneltilmemesi gerektiği ileri sürülmüş ise de; dava konusu işlem tarihinde yürürlükte bulunan haliyle 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun 40. maddesi gereğince kamu ve özel havaalanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanması, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi, yangın vesair tehlikelere karşı korunması amacıyla gereken önlemleri alma, aldırma ve denetleme ile bu hususlarda düzenleme yapma yetkisi bulunması; yine işlem tarihinde yürürlükte bulunan haliyle 5431 sayılı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 1. ve 4. maddeleri uyarınca sivil havacılık faaliyetlerinin uluslararası sivil havacılık kural ve standartlarında düzenlenmesi, yasa dışı müdahaleler ve diğer tehlikelerden korunması, bu konuda gerekli politikaların belirlenmesi, önlemlerin alınması, aldırılması ve uygulamasını takip etmek amaçlarıyla kurulan Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına bağlı olması karşısında; Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nın da davalı konumunda yer alması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu itibarla, davalı Bakanlığın husumet itirazı yerinde görülmemiştir.

Dava konusu düzenlemenin, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi kapsamında, kamu kuruluşu tarafından çıkarılan ve ülkemizde görev yapan tüm hakimler yönünden ülke çapında uygulanacak olan bir düzenleyici işlem niteliğinde bulunduğu, bu nedenle uyuşmazlığın ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın görev alanına girdiği sonucuna varıldığından, davalı Bakanlığın görev itirazı da yerinde görülmemiştir.

Öte yandan, görev yapan tüm hakimlerin havaalanlarının girişinde bulunan kontrol noktalarında üzerlerinin ve eşyasının elle aranması sonucunu doğuran dava konusu düzenleyici işlemin, ilgililerin hukukunda doğrudan etki ve sonuç doğurduğu, bu haliyle kesin ve yürütülebilir bir işlem olduğu sonucuna varıldığından, davalı Bakanlığın aksi yöndeki iddiasına da itibar edilmemiştir.

ESAS YÖNÜNDEN:

İlgili Mevzuat:

Anayasa'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." hükmüne;

"Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı 13. maddesinde, "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." hükmüne;

"Özel hayatın gizliliği" başlıklı 20. maddesinde, "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar." hükmüne;

90. maddesinin son fıkrasında ise, "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." hükmüne;

140. maddesinin 1. fıkrasında, "Hakimler ve savcılar adli ve idari yargı hakim ve savcılar olarak görev yaparlar. Bu görevler meslekten hakim ve savcılar eliyle yürütülür." hükmüne; 2. fıkrasında, "Hakimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler." hükmüne; 3. fıkrasında ise, "Hakim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir." hükümlerine yer verilmiştir.

2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 1. maddesinde, "Bu Kanunun amacı;

a) Adli ve idari yargı hakim ve savcılarının niteliklerini, atanmalarını, hak ve ödevlerini, aylık ve ödeneklerini, meslekte ilerlemelerini, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesini, haklarında disiplin kovuşturması açılmasını ve disiplin cezası verilmesini, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri veya kişisel suçlarından dolayı soruşturma yapılmasını ve yargılamalarına karar verilmesini, meslekten çıkarılmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik hallerini, meslek içi eğitimlerini ve diğer özlük işlerini,

b) (...) (3) , Yargıtay ve Danıştay Başkan ve üyelerinin aylık ve ödenekleri ile diğer mali, sosyal hak ve yardımlarını, Düzenlemektir." hükmüne;

"Yakalama ve sorgu usulü" başlıklı 88. maddesinde, "Ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâlleri dışında suç işlediği ileri sürülen hakim ve savcılar yakalanamaz, üzerleri ve konutları aranamaz, sorguya çekilemez. Ancak, durum Adalet Bakanlığına derhal bildirilir.

Birinci fıkra hükümlerine aykırı hareket eden kolluk kuvvetleri amir ve memurları hakkında yetkili Cumhuriyet savcılığı tarafından genel hükümlere göre doğrudan doğruya soruşturma ve kovuşturma yapılır." hükmüne yer verilmiştir.

5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un "Ziyaret ve görüşlerde uyulacak esaslar" başlıklı 86. maddesinin 3. fıkrasında,

"Kurum görevlileri ve dış güvenlik görevlileri dahil olmak üzere, sıfat ve görevi ne olursa olsun, ceza infaz kurumlarına girenler duyarlı kapıdan geçmek zorundadır. Bu kişilerin üstleri metal dedektörle aranır; eşyaları x-ray cihazından veya benzeri güvenlik sistemlerinden geçirilir, ayrıca şüphe hâlinde elle aranır. Bu cihazların bulunmadığı yerlerde arama ve kontrol elle yapılır. Ancak milletvekilleri, mülkî amirler, hâkim, Cumhuriyet savcıları ve bu sınıftan sayılanlar, avukatlar, noterler, ceza infaz kurumları ve tutukevleri kontrolörleri, izleme kurulu başkan ve üyeleri, uluslararası sözleşmelerle yetkileri tanınmış kişi ve kuruluşların temsilcileri, ceza infaz kurumu ve tutukevi koruma birlik komutanı ile kurum müdürünün üstleri ağır cezayı gerektiren suçüstü hâlleri dışında elle aranamaz. Duyarlı kapı cihazının ikazının sürmesi hâlinde bu kişiler ancak, elle aramayı kabul ettikleri takdirde kuruma girebilirler. Ziyaret yerleri de ziyaret öncesi ve bitiminde aranır." hükmü yer almaktadır.

2559 sayılı Polis Vazife ve Salâhiyet Kanunu'nun "Önleme araması" başlıklı 9. maddesinin 7. fıkrasında, "Polis, tehlikenin önlenmesi veya bertaraf edilmesi amacıyla güvenliğini sağladığı bina ve tesislere gelenlerin; herhangi bir emir veya karar olmasına bakılmaksızın, üstünü, aracını ve eşyasını teknik cihazlarla, gerektiğinde el ile kontrol etmeye ve aramaya yetkilidir. Bu yerlere girmek isteyenler kimliklerini sorulmaksızın ibraz etmek zorundadırlar. Milletlerarası anlaşmalar hükümleri saklıdır." hükmü yer almaktadır.

2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun işlem tarihinde yürürlükte olan haliyle "Güvenlik tedbirleri" başlıklı 40. maddesinde, "Ulaştırma Bakanlığı, kamu ve özel havaalanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanması, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi, yangın vesair tehlikelere karşı korunması amacı ile gereken önlemleri alır, aldırır ve denetler." hükmüne; "Yolcuların yükümlülükleri" başlıklı 104. maddesinde, "Yolcular, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar ile bu Kanun hükümlerine; meydan otoritesi ve taşıyanın talimatına uymak zorunda olup, can ve mal güvenliğini ve yolculuğun disiplin ve intizamını bozacak her türlü eylem ve davranıştan kaçınmakla yükümlüdür." hükmüne yer verilmiştir.

5431 sayılı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un (dava konusu işlem tarihinde yürürlükte bulunan haliyle) 1. maddesinde, "Bu Kanunun amacı; Ulaştırma Bakanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğini haiz, özel bütçeli Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünün teşkilat, görev, yetki ve sorumlulukları ile ilgili esasları düzenlemektir." hükmüne; Genel Müdürlüğün görev ve yetkilerinin düzenlendiği 4. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, "Sivil havacılık faaliyetlerinin kamu yararına, ekonomik ve sosyal gelişmelere ve millî güvenlik amaçlarına uygun olarak düzenlenmesi ve gelişmesini sağlamak amacıyla, Bakanlık tarafından oluşturulacak politikaları uygulamak ve takip etmek." hükmüne; (b) bendinde, "Sivil havacılık faaliyetlerinin uluslararası sivil havacılık kural ve standartlarında düzenlenmesini, sürdürülebilirliğini ve gelişmesini sağlayacak esasları tespit etmek." hükmüne; (d) bendinde, "Sivil havacılık faaliyetlerine yönelik mevzuata aykırı eylemlerin önlenmesi amacıyla gerekli tedbirleri almak." hükmüne; (j) bendinde, "Sivil havacılığın yasadışı müdahaleler ile diğer tehlikelerden, yangın, sel, deprem gibi doğal afetlerden korunması için gerekli politikaları belirlemek, önlemleri almak, aldirtmak ve uygulamaları takip etmek." hükmüne; (o) bendinde, "Uçuş emniyetinin veya uluslararası standartlar ve kuralların ihlal edildiğinin tespit edilmesi halinde, uçuş operasyonlarını ve faaliyetlerini yasaklamak, gerektiğinde işletme ruhsatlarını askıya almak veya iptal etmek ve cezai yaptırım da dahil gereken her türlü önlemi almak." hükmüne; (p) bendinde, "Bu Kanunda öngörülen görev ve yetkileri yerine getirmek üzere yönetmelik ve genelgeleri hazırlamak." hükmüne yer verilmiştir.

5442 sayılı İl İdaresi Kanunu Ek 1. maddesinde, "Vali; sivil hava meydanları, limanlar ve sınır kapılarında, güvenliğin sağlanması, giriş-çıkışlarla ilgili görev ve hizmetlerin düzenli ve etkili bir biçimde yürütülmesi, görevli kuruluşlar arasında işbirliği ve koordinasyonun gerçekleştirilmesi için gerekli önlemleri almaya ve uygulamaya, kuruluşların çalışmalarını denetlemeye yetkilidir. İçişleri Bakanlığının uygun göreceği bu yerlerde vali tarafından mülki idare amiri görevlendirilir. Vali, yetkilerinin tamamını veya bir kısmını görevlendirdiği mülki idare amirine devredebilir. Bu yerlerde hizmet veren kuruluşlar, görevli mülki idare amirine karşı sorumludur. Görevlendirilen mülki idare amiri Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile Gümrük Kanununun arama ile ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, genel güvenlik ve kamu düzeni bakımından gerekli gördüğü hallerde, sivil hava meydanlarında, limanlarda ve sınır kapılarında, binaları, uçakları, gemileri ve her türlü deniz ve kara taşıtlarını, giren çıkan yolcular ile buralarda görevli kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar personelinin üstlerini, araçlarını ve eşyalarını aratabilir. Aramanın kimler tarafından yapılacağı kaydını da taşıyan arama emri yazılı olarak verilir. İvedi durumlarda sözlü olarak verilen emir derhal yerine getirilir ve en kısa zamanda yazılı olarak teyit edilir. Kuruluşların birbirine araç, gereç ve personel yardımı yapmasını isteyebilir. Personel hakkında değerlendirme raporu düzenleyebilir, disiplin kovuşturması yaptırabilir ve gerekirse uyarma ve kınama cezası verebilir. Diğer cezalar için öneride bulunabilir, mazeret izni verebilir, yıllık izin için görüş bildirir. Yazışmalara aracılık yapar. Ancak kuruluşlar teknik konularda, istatistiki bilgileri içeren konularda ve mali konularda kendi kuruluşları ile doğrudan yazışma yaparlar. Bu kuruluşların üst makamları ile yapacakları yazışmalarda da aynı yöntemler uygulanır. Zamanında önlem alınması amacıyla, Emniyet, jandarma, Jandarma ve Kara Kuvvetleri Komutanlığı Sınır Birlikleri, Gümrük, Gümrük Muhafaza ve diğer kamu kuruluşları, elde ettikleri bilgileri mülki idare amirlerine iletirler. Mülki idare amirinin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin uygulama düzeni, Maliye, Sağlık, Ulaştırma, Turizm bakanlıkları ile Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın görüşü alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığınca hazırlanacak, Cumhurbaşkanı tarafından yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.

" hükmüne yer verilmiştir.

14/8/1997 tarihli ve 23080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Güvenliğin Sağlanması, Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Yönetmeliğin "Arama yetkisi" başlıklı 8. maddesinin 1. fıkrasında, "Mülki idare amiri, genel güvenlik ve kamu düzeni bakımından gerekli gördüğü hallerde; sivil hava meydanlarında, limanlarda ve sınır kapılarında, 5442 sayılı Kanununun Ek 1 inci maddesi çerçevesinde binaları, uçakları, helikopterleri, gemileri ve her türlü deniz ve kara taşıtlarını, giren çıkan yolcular ile buralarda görevli kamu ve özel kuruluşların tüm personelinin üstlerini, araçlarını ve eşyalarını aramaya yetkilidir. Bu aramada gümrük mevzuatı ile ilgili mühürlerin sökülmesi gerekiyorsa ilgili kuruluşların da katılımı sağlanır." hükmüne; "Güvenlik tedbirleri" başlıklı 17. maddesinin 1. fıkrasında, "Mülki idare amiri, kamu ve özel sektöre ait havaalanlarında (ICAO) ve (ECAC) tarafından belirlenen güvenlik önlemlerinin alınması, havaalanları, limanlar ve sınır kapılarında can ve mal güvenliğinin sağlanması, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi, yasadışı müdahale, yangın ve diğer tehlikelere karşı korunması amacıyla gerekli tedbirleri alır, aldırır ve denetler." hükmüne; "Havaalanları güvenliği" başlıklı 21. maddesinin 1. fıkrasında, "Sivil havaalanlarında kanun dışı eylemlere karşı, yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve halkın güvenliği için alınacak tedbirler, hizmetlerin düzen içinde ve süratle yürütülmesine engel olmayacak şekilde düzenlenir." hükmüne; 2. fıkrasında, "Alınacak güvenlik tertip ve tedbirleri (ICAO) ve (ECAC) tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde her havaalanının mahalli şartlarına ve eldeki imkanlara göre, maksadı en iyi sağlayacak şekilde düzenlenir ve geliştirilir." hükmüne; 3. fıkrasında, "Yolcuların, bagajların, yolcu beraberindeki eşyaların kontrol ve denetiminden geçirilmesini sağlayacak, silah, patlayıcı madde ve uçak için

tehlike arzeden maddelerin havaalanı sınırları içerisine ve uçağa girişini önleyecek, caydıracak, muhtemel saldırıyı uçağa ulaşmadan ortaya çıkaracak tedbirler alınır." hükmüne yer verilmiştir.

Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğinin "Adli arama ve kapsamı" başlıklı 5. maddesinde, "Adli arama, bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir." hükmüne; "Önleme araması ve kapsamı" başlıklı 19. maddesinde, "Önleme araması;

a) Millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması,

b) Suç işlenmesinin önlenmesi,

c) Taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespiti, amacıyla, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülkî âmirin yazılı emriyle ikinci fıkrada belirtilen yerlerde, kişilerin üstlerinde, aracında, özel kâğıtlarında ve eşyasında yapılan arama işlemidir." hükmüne; "Hakimden önleme araması kararı alınması gerekmeyen hâller" başlıklı 25. maddesinde, "Aşağıdaki hâllerde yapılacak aramalarda ayrıca bir arama emri ya da kararı gerekmez:

a) Devletçe kamu hizmetine özgülenmiş bina ve her türlü tesislere giriş ve çıkışın belirli kurallara tâbi tutulduğu hâllerde, söz konusu tesislere girenlerin üstlerinin veya üzerlerindeki eşyanın veya araçlarının aranmasında,

b) 5442 sayılı İl İdaresi Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamında bulunan, sivil hava meydanlarında, limanlarda ve sınır kapılarında, binaların, uçakların, gemilerin ve her türlü deniz ve kara taşıtlarının, giren çıkan yolcuların X-ray cihazından geçirilerek, gerektiğinde üstünün ve eşyasının aranması ile buralarda görevli kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar personelinin, üstlerinin, araçlarının ve eşyalarının aranmasında," hükümlerine yer verilmiştir.

Uluslararası Sivil Havacılık Teşkilatı (ICAO) tarafından hazırlanan, 05/06/1945 tarih ve 4749 sayılı Kanunla onaylanan Milletlerarası Sivil Havacılık Geçici Sözleşmesinin (Şikago Sözleşmesi) eki olan Ek-17 Havacılık Güvenliği Standartlarında;

"2.2.1 Her Akit Devlet uluslararası sivil havacılık operasyonlarına Ek 17'nin içerdiği Standartları uygulayacaktır ve Tavsiye Edilen Uygulamaları uygulamak için gayret gösterecektir.

2.1.1 Sivil havacılığı yasa dışı müdahale eylemlerine karşı korumakla ilgili bütün meselelerde yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve kamunun emniyeti her bir Akit Devletlerin birincil hedefi olacaktır.

2.1.2 Her bir Akit Devlet uçuşların emniyeti, düzenliliği ve etkinliğini göz önüne alarak sivil havacılığı yasa dışı müdahale eylemlerine karşı korumak için organizasyon oluşturacak, yönetmelikler, uygulamalar ve yöntemler geliştirecek ve uygulayacaktır.

3.1.1 Her Akit Devlet sivil havacılık operasyonlarını yasa dışı müdahale eylemlerine karşı korumak için, uçuşların emniyeti, düzenliliği ve etkinliği göz önüne alan, düzenlemeler, uygulamalar ve prosedürler vasıtasıyla yazılı bir ulusal sivil havacılık güvenlik programı oluşturacak ve uygulayacaktır.

3.1.2 Her Akit Devlet, idaresi bünyesinde, ulusal sivil havacılık güvenlik programının geliştirilmesinden, uygulanmasından ve devamlılığından sorumlu olan otoriteyi atayacak ve bunu ICAO'ya bildirecektir.

3.2.2 Her Akit Devlet sivil havacılık hizmeti veren her havaalanında bir makamın (otorite) güvenlik kontrollerinin uygulanmasının koordine edilmesinden sorumlu olmasını sağlayacaktır.

3.2.3 Her Akit Devlet sivil havacılık hizmeti veren bütün havaalanlarında 3.2.2 de sözü geçen makama güvenlik programında belirlenen güvenlik kontrollerinin ve prosedürlerinin uygulanmasının koordinasyonu konusunda yardımcı olacak havaalanı güvenlik komitelerinin kurulmasını sağlayacaktır.

4.1.1 Her Akit Devlet yasa dışı bir müdahale eyleminde kullanılabilir taşıma veya bulundurma yetkisi verilmemiş silahların, patlayıcıların ve başka her türlü tehlikeli cihazların, nesnelere ve maddelerin herhangi bir yolla sivil havacılıkta kullanılan bir hava aracına sokulmasını önleyecek tedbirleri oluşturacaktır.

4.4.1 Her Akit Devlet ticari hava operasyonlarının giden yolcularının ve onların kabin bagajlarının, güvenlik tehditli bir alandan kalkacak hava aracına binmeden önce taranmasını sağlayacak tedbirleri oluşturacaktır." hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Sözleşmeye istinaden yayımlanan Milli Sivil Havacılık Güvenlik Programında (MSHGP), ülkemizdeki havacılık güvenliği uygulamalarının detaylarına yer verilmiş, Programın 33. maddesinde, yolcuların ve yanlarında taşıdıkları bagajın kontrolden geçirilmesi gerektiği, kontrol noktasında kontrole tabi tutulmayan veya kontrolü reddeden kişilerin geçişine kesinlikle müsaade edilemeyeceği belirtildikten sonra 45. maddesinde, yolcu ve bagaj arama standartları ve metotlara ilişkin kurallar öngörülmüştür. Programın ekinde bulunan Ek-29 Muafiyetlerde ise, taramadan muafiyetler ve prosedürleri açıklanmış, sayılan görevlilerin taramadan muafiyetine ilişkin düzenlemeler yer almış olup söz konusu Ek-29'da hakimlerin taramadan muaf tutulması ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir.

Dava Konusu Düzenleyici İşlemin İncelenmesi:

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda Milletlerarası Andlaşma hükümlerinin esas alınacağı emredici bir kural olarak yer almış olup 124. maddesinin, dava konusu işlemin yürürlüğe girdiği tarihteki halinde, Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, idari teşkilat yapısı içinde yer alan Bakanlıklar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları, görev alanlarına ilişkin olarak ve yönetmelik, yönerge, tebliğ, genelge ve talimat gibi çeşitli adlar altında düzenleme yapabilmektedirler.

Bu düzenlemeler arasında uyulması gereken "normlar hiyerarşisi" kuramına göre, hukuk düzeni, farklı kademede yer alan Anayasa, kanun, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlerden oluşan birçok normu içermekte ve her norm geçerliliğini bir üst basamakta yer alan normdan almaktadır. Normlar hiyerarşisine göre kanundan sonra gelen yönetmelik, genelge, tebliğ, talimat gibi düzenlemelerin ancak kanunda verilmiş olan hakkın kullanılmasının açıklanması ile ilgili olacağı, bu metinlerde kanun ile verilmiş olan hakkı genişletici veya daraltıcı mahiyette hükümlere yer verilemeyeceği hukukun genel ilkelerindedir.

Uyuşmazlık, havaalanlarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazlarından geçen hakimlerin, söz konusu cihazların ikaz vermesi halinde, üstlerinin ve eşyalarının elle aranmasının mümkün olup olmadığı noktasındadır.

2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun 40. maddesi ile 5431 sayılı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4. maddesi gereğince havaalanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanması, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi, yangın vesair tehlikelere karşı korunması amacı ile gereken önlemleri alma, aldırma ve denetleme hususunda Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı ile Bakanlığa bağlı bir kamu kurumu olan Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü yetkili kılınmıştır. Başka bir anlatımla, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün uçuş güvenliğinin sağlanmasından, düzenli ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için ülke içindeki tüm sivil havacılık faaliyetlerinin planlanmasından, koordinasyonundan ve kontrolünden sorumlu tek otorite olduğu konusunda duraksama bulunmamaktadır. Bu haliyle, Genel Müdürlük sivil havacılık güvenliğinin temini amacıyla ikincil düzenleme yapma yetkisini haiz ise de, bu düzenlemelerin üst hukuk kurallarına aykırı hükümler içermemesi zorunludur.

Ülkemizin taraf olduğu Milletlerarası Sivil Havacılık Sözleşmesinin (Şikago Sözleşmesi) eklerinden olan Milletlerarası Sivil Havacılık Geçici Sözleşmesinin Ek-17'de havacılık güvenliği standartları belirlenmiştir. Anılan sözleşmede taraf devletlere, uçuşların emniyeti, düzenliliği ve etkinliğinin sağlanmasının yanı sıra yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve kamu emniyetinin tesisi için yolcuların ve kabin bagajlarının, güvenlik tahditli bir alandan kalkacak hava aracına binmeden önce taranması gerekliliği ortaya konulmuştur. Sözleşme ile taraf devletlere sivil havacılık güvenliğinin temini için ulusal düzenlemeler vasıtasıyla yazılı bir ulusal sivil havacılık güvenlik programı oluşturulması yükümlülüğü getirilmiştir. Sözü edilen sözleşmede, taraf devletlerin kendi iç hukuklarında düzenlemeler yapmak suretiyle özellikle ulusal sivil havacılık güvenlik programı vasıtasıyla sivil havacılık güvenliğinin sağlanması hedeflenmiş, sivil hava meydanlarında kimlerin taramadan muaf tutulacağına ilişkin bir düzenleme getirilmemiş, iç hukukta yer alan ve istisna niteliğindeki hükümlerin uygulanamayacağına ilişkin bir düzenlemeye de yer verilmemiştir. Dolayısıyla, sivil hava meydanlarında kimlerin, hangi şartlarla üzerlerinin ve eşyalarının taranacağı, kimlere hangi kapsamda muafiyet tanınacağı hususlarında inisiyatif, can ve mal güvenliğinin tehlikeye atılmaması kaydıyla, tamamen taraf ülkelere bırakılmıştır.

İç hukuk kurallarımıza bu çerçevede bakıldığında, anılan Uluslararası Sözleşmenin imzalanmasını takiben ülkemizde hazırlanan Milli Sivil Havacılık Güvenlik Programının (MSHGP) ekinde yer alan Ek-29 Muafiyetlerde, havaalanlarında hâkim ve Cumhuriyet savcılarının kendilerinin ve eşyalarının aranması konusunda bir muafiyet tanınmadığı görülmektedir. Ancak Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi gereğince bu sözleşmeye aykırı olmayan kanuni düzenlemelerin bertaraf edilmesi sonucunu doğuracak nitelikte alt düzenleyici işlemlerin tesis edilemeyeceği açıktır.

Anayasanın 140. maddesinde, hakim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle

ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, hakim ve savcılar belirtilen hususlarda anayasal koruma altına alınmış olup bu hususların, hakimlik teminatı ve yargının tarafsızlığı ile bağımsızlığı ilkeleri dikkate alınarak kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

Nitekim, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 88. maddesi ile hakim ve savcılarının görevlerinin önem ve özelliği gözetilerek, yakalanmaları ve sorgulanmaları yasal bir teminata bağlanmıştır. Bu hükme göre, hakim ve Cumhuriyet savcılarının üzerlerinin ve konutlarının aranması ancak ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâllerinde mümkündür. Anılan hükümde öngörülen arama yasağının "adli arama"lara yönelik olduğu konusunda tereddüt bulunmamakla birlikte, ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâlleri haricinde -başka bir ifadeyle belirtilen kapsama girmeyen görevleriyle ilgili ya da kişisel suçları dolayısıyla- arama muafiyeti bulunan hakim ve savcılarının, herhangi bir suçun söz konusu olmadığı önleme aramalarından da evleviyetle (çok içinde azı da barındırır prensibi gereği) muaf olduklarının kabulü zorunludur.

Diğer taraftan, her ne kadar 5442 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde, havalimanlarında görevlendirilen mülki idare amirlerinin, görevli buldukları sivil hava meydanları ve havalimanlarında kural olarak herkesin üstünü, aracını ve eşyasını aratabileceği; 2559 sayılı Kanun'un 9. maddesinde de, polislerin, halkın topluca bulunduğu, umumi ve umuma açık yerlerde mülki idare amirinin izniyle, tehlikenin önlenmesi veya bertaraf edilmesi amacıyla güvenliğini sağladığı bina ve tesislerde (havalimanı gibi) ise, herhangi bir emir ve karar olmaksızın kural olarak herkesin üstünü, aracını, eşyasını teknik cihazla ve gerektiğinde el ile aramaya yetkili olduğu yolunda hükümlere yer verilmiş ise de; anılan kanunların havalimanına yönelik önleme aramaları bakımından "genel kanun" niteliğinde bulunduğu, 2802 sayılı Kanun'un ise hakim ve savcılar ve dolayısıyla uyuşmazlık açısından "özel kanun" niteliğinde bulunduğu, genel ve özel kanunların birbirleriyle çatışması halinde "özel kanun"un uygulanması gerektiği açık olduğundan, 5442 sayılı Kanun ile 2559 sayılı Kanun'un anılan hükümlerinin uyuşmazlığa uygulanmasına hukuki olanak bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, iç hukukumuzda hakim ve Cumhuriyet savcılarının üzerlerinin ve eşyasının aranması konusunda yasal muafiyetlerinin bulunduğu, söz konusu yasal muafiyetin tarafı olduğumuz Milletlerarası Sivil Havacılık Sözleşmesi hükümlerine aykırı olmadığı gibi anılan Sözleşmede yasayla tanınan üst arama muafiyetini ortadan kaldıran bir hükme de yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, ihtiyaç duyulması halinde hakim ve Cumhuriyet savcılarının sivil hava meydanlarında üzerlerinin ve eşyalarının kanuni bir düzenlemeye istinaden aranması mümkün iken, söz konusu muafiyeti ortadan kaldıracak yasal bir dayanak bulunmaksızın hakim ve savcılarının üstlerinin havaalanlarında elle arama/taramaya tabi tutulmasına olanak sağlayan genel yazı niteliğindeki dava konusu alt düzenleyici işlemde normlar hiyerarşisine uyarlık görülmemektedir.

Bu durumda, hakim ve savcılarının üstlerinin ve eşyalarının elle aranması, açık bir kanun hükmü olmadığı sürece, ancak ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü hâlleri ile aramaya bizzat izin vermeleri halinde mümkün olup; Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün; bu yönde düzenleme içermeyen, havaalanlarına girişlerde Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla muafiyet tanınan kişiler haricindeki tüm kişilerin ve eşyalarının güvenlik kontrol noktalarında duyarlı kapı ve x-ray cihazının ikaz vermesi halinde, elle aranması gerektiği, hakim ve savcılarının da güvenlik kontrolünden standartlara uygun biçimde geçmesinin uygun olacağı, diğer tüm yolcular gibi hakim ve savcı unvanlarına sahip kişilerin arama/tarama yapılmasını istememeleri halinde uçağa kabul

edilmeyecekleri yolunda kural getiren ... tarih ve ... sayılı "Hakim savcılarının taranması" konulu genel yazısında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bununla birlikte, taleple bağılılık ilkesi gereğince dava konusu düzenleyici işlemin yalnızca "hakimler" yönünden iptaline karar verilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Dava konusu düzenleyici işlemin "hakimler" yönünden İPTALİNE,
2. Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ... TL yargılama giderinin davalı idarelerden alınarak davacıya verilmesine,
3. Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca ... TL vekâlet ücretinin davalı idarelerden alınarak davacıya verilmesine,
4. Posta gideri avansından artan tutarın kararın kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine,
5. Bu kararın tebliğ tarihini izleyen 30 (otuz) gün içerisinde Danıştay İdari Dava Daireleri Kuruluna temyiz yolu açık olmak üzere, 09/02/2023 tarihinde oy çokluğuyla karar verildi.

(X)-KARŞI OY :

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı emredici bir kural olarak yer almış olup; 124. maddesinin, dava konusu işlemin yürürlüğe girdiği tarihteki halinde, Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Ülkemizin taraf olduğu ve havacılık güvenliği standartlarının belirlendiği Milletlerarası Sivil Havacılık Geçici Sözleşmesinin (Şikago Sözleşmesi) eklerinden olan Ek-17 Havacılık Güvenliği Standartlarında, taraf devletlere, uçuşların emniyeti, düzenliliği ve etkinliğinin sağlanmasının yanı sıra yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve kamu emniyetinin tesisi için tüm yolcuların ve kabin bagajlarının, güvenlik tahditli bir alandan kalkacak hava aracına binmeden önce taranması gerekliliği ortaya konulmuştur. Anılan sözleşmede, sivil hava meydanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanmasını, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içerisinde yürütülmesini teminen taraf ülkelere iç hukuklarında düzenleme yapma yetki ve yükümlülüğü getirilmiş, ancak özel görev ve sıfatı haiz kişilerin taramadan muaf tutulacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, havaalanlarına giriş sırasında teknik cihazlardan kişi ve eşyalarının geçirilmesi ve gerektiğinde kontrol ve arama yapılması kuralının herkese uygulanmasının, taraf olduğumuz sözleşmenin bir gereği olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

İç hukukumuzda bakıldığında; 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu Ek 1. maddesinde, görevlendirilen mülki idare amirinin, Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile Gümrük Kanununun arama ile ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, genel güvenlik ve kamu düzeni bakımından gerekli gördüğü hallerde, sivil hava meydanlarında, limanlarda ve sınır kapılarında, binaları, uçakları, gemileri ve her türlü deniz ve kara taşıtlarını, giren çıkan yolcular ile buralarda görevli kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar personelinin üstlerini, araçlarını ve eşyalarını aratabileceği; 2559 sayılı Polis Vazife ve Salâhiyet Kanunu'nun "Önleme araması" başlıklı 9. maddesinde, polisin, halkın topluca bulunduğu veya toplanabileceği yerlerde önleme araması yapabileceği; polisin, tehlikenin önlenmesi veya

bertaraf edilmesi amacıyla güvenliğini sağladığı bina ve tesislere gelenlerin; herhangi bir emir veya karar olmasına bakılmaksızın, üstünü, aracını ve eşyasını teknik cihazlarla, gerektiğinde el ile kontrol etmeye ve aramaya yetkili olduğu, bu yerlere girmek isteyenler kimliklerini sorulmaksızın ibraz etmek zorunda oldukları, milletlerarası anlaşmalar hükümlerinin saklı olduğu öngörülmüştür.

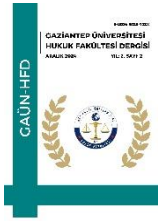
Ayrıca, 14/8/1997 tarihli ve 23080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Güvenliğin Sağlanması, Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Yönetmeliğin "Arama yetkisi" başlıklı 8. maddesinin 1. fıkrasında, mülki idare amirinin, genel güvenlik ve kamu düzeni bakımından gerekli gördüğü hallerde; sivil hava meydanlarında 5442 sayılı Kanununun Ek 1. maddesi çerçevesinde uçakları, giren çıkan yolcular ile buralarda görevli kamu ve özel kuruluşların tüm personelinin üstlerini, araçlarını ve eşyalarını aramaya yetkili olduğu; 17. maddesinin 1. fıkrasında, mülki idare amirinin, kamu ve özel sektöre ait havaalanlarında Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü(ICA0) ve Avrupa Sivil Havacılık Konferansı(ECAC) tarafından belirlenen güvenlik önlemlerinin alınması, havaalanları, limanlar ve sınır kapılarında can ve mal güvenliğinin sağlanması, yolcu ve eşya trafiğinin güvenlik içinde yürütülmesi, yasadışı müdahale, yangın ve diğer tehlikelere karşı korunması amacıyla gerekli tedbirleri alacağı, alırdacağı ve denetleyeceği; 21. maddesinde de, sivil havaalanlarında kanun dışı eylemlere karşı, yolcuların, mürettebatın, yer personelinin ve halkın güvenliği için alınacak tedbirlerin, hizmetlerin düzen içinde ve süratle yürütülmesine engel olmayacak şekilde düzenleneceği, alınacak güvenlik tertip ve tedbirlerinin (ICA0) ve (ECAC) tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde her havaalanının mahalli şartlarına ve eldeki imkanlara göre, maksadı en iyi sağlayacak şekilde düzenleneceği ve geliştirileceği, yolcuların, bagajların, yolcu beraberindeki eşyaların kontrol ve denetiminden geçirilmesini sağlayacak, silah, patlayıcı madde ve uçak için tehlike arzeden maddelerin havaalanı sınırları içerisinde ve uçağa girişini önleyecek, caydıracak, muhtemel saldırıyı uçağa ulaşmadan ortaya çıkaracak tedbirlerin alınacağı kurala bağlanmıştır.

Görüleceği üzere, sivil hava meydanlarında giren çıkan yolcular arasında herhangi muafiyete yer vermeksizin tümünün önleme aramasına tabi tutulması, taramadan geçirilmesi yasal hale getirilmiş; böylece iç hukukta, sivil hava meydanlarında can ve mal güvenliğinin sağlanması noktasında taraf olduğumuz uluslararası sözleşme hükümlerine uygun düzenlemeler yapılmıştır.

Her ne kadar, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 88. maddesinde, hakim ve Cumhuriyet savcılarının üzerleri ve konutunun aranması, ancak ağır ceza mahkemesinin görevine giren suçüstü haline münhasır kılınmak suretiyle yasal teminat altına alınmış ise de; Daire kararında da belirtildiği üzere, söz konusu muafiyetin yalnızca suçun işlenmesinden sonra yapılacak adli aramalara yönelik olduğu, önleme aramalarını, dolayısıyla önleme araması niteliğinde olan sivil hava meydanlarında yapılacak uyuşmazlığa konu arama işlemlerini kapsamadığı açıktır.

Bu durumda, meri mevzuatta, hâkim ve Cumhuriyet savcılarının sivil hava meydanlarında gerçekleştirilecek önleme aramalarından muaf tutulacağına yönelik herhangi bir hüküm bulunmadığı anlaşıldığından, anılan kişiler yönünden de önleme aramasına yönelik genel hükümler içeren 5442 sayılı Kanun'un Ek 1. maddesi ile 2559 sayılı Kanun'un 9. maddesinin uygulanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Bu itibarla, üst hukuk normlarına ve hukuka uygun bulunan düzenleyici işleme karşı açılan davanın reddi gerektiği görüşüyle Daire kararına katılmıyorum.



Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Gaziantep University Faculty of Law Journal

E-ISSN: 3023-722X

Yayıncı/Publisher: Gaziantep Üniversitesi

Yıl/ Year: 2024 – Sayı/ Volume: 2

Mahkeme Kararı / Court Decision

YARGITAY CEZA GENEL KURULU KARARI

COURT OF APPEAL ASSEMBLY OF CRIMINAL CHAMBERS DECISION

Esas No : 2024/22
Karar No : 2024/73
Karar Tarihi : 08.11.2018

İTİRAZ

İTİRAZNAME NO : 2023/112694

KARARI VEREN

YARGITAY DAİRESİ : 11. Ceza Dairesi

MAHKEMESİ : Asliye Ceza

SAYISI : 380-34

I. HUKUKİ SÜREÇ

Sahte fatura kullanma suçundan sanığın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 62 ve 53. maddeleri uyarınca 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluğuna ilişkin İstanbul 53. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 12.02.2015 tarihli ve 380-34 sayılı hükmün, sanık tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 07.04.2022 tarih ve 17488-6017 sayı ile onanmasına karar verilmiştir.

II. İTİRAZ SEBEPLERİ

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, 28.11.2023 tarih ve 112694 sayı ile;

"...Sanık hakkında '2010 takvim yılında sahte fatura kullanma' suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, sahte fatura kullanmadığını beyan etmesi karşısında; maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından;

1- Faturaları düzenleyen mükellefler hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirilmesi,

2- Aynı mükellefler hakkında ilgili takvim yılında 'sahte fatura düzenleme suçundan' dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise dosyaların getirilerek incelenmesi ve ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması,

3- Faturaları düzenleyen şirket yetkililerinin, CMK'nın 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak verdiklerinin sorulması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulmasının hukuka aykırılık oluşturduğu...” görüşüyle itiraz yoluna başvurmuştur.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesince 19.12.2023 tarih ve 6565-10514 sayı ile itiraz nedenlerinin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır.

III. UYUŞMAZLIK KONUSU

Özel Daire ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyuşmazlık; sanığa yüklenen suçun sübutu yönünden eksik araştırmayla hüküm kurulup kurulmadığının belirlenmesine ilişkindir.

IV. OLAY VE OLGULAR

İncelenen dosya kapsamından;

Fatih Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan Fatih İletişim Elekt. Bilg. İnş. Tic. Ltd. Şti.nin, Akşemsettin Mahallesi, Ocaklı Sokak, numara 11, Fatih/İstanbul adresinde internet kafe işletmeciliği, haberleşme cihazları, toptan cep telefonu ve aksesuarları satışı alanında faaliyette bulunduğu, 2010 yılında adı geçen Şirketin müdürünün sanık olduğu, Fatih İletişim Elekt. Bilg. İnş. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 07.10.2011 tarihli ve 32 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta özetle; mükellef kurumun, 31.08.2010 tarihli ve 42 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen Ayşegül Tıgılı isimli şahıs firmasına ait sekiz, 03.11.2010 tarihli ve 42 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait kırk üç, 05.08.2010 tarihli ve 169 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait üç, 15.10.2010 tarihli ve 117 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait otuz beş, 21.03.2011 tarihli ve 82 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen Keyap İnş. Taş. Elekt. Elektronik Met. Hrd. San. ve Tic. Ltd. Şti.ye ait altmış üç, sahte belge düzenleme şüphesiyle incelemeye sevk edilen Arafat Yücel isimli şahıs firmasına ait yirmi, 30.06.2010 tarihi itibarıyla mükellefiyeti resen terk ettirilen ve bu tarihten sonraki tarihlerde dahi düzenlenmiş faturaları bulunan Maydante İth. İhr. Ür. ve Paz. San. Tic. Ltd. Şti.ye ait on bir adet faturayı yevmiye defterlerine kaydettiği ve bu faturaları 2010 yılında KDV beyannamelerinde kullanarak indirim konusu yaptığı, mükellef kurumun 2010 hesap dönemi içerisinde yedi farklı firmadan kullanılan sahte fatura tutarının toplam maliyet ve giderleri içindeki payının %90 (1.527.069,43 / 1.686.591,31) olduğu, sahte fatura kullanım oranının çok yüksek olması nedeniyle mükellef kurumun sahte faturaları bilerek kullandığı kanaatine varıldığı, 07.10.2011 tarihli ve 32 sayılı vergi inceleme raporunu dayanak alarak hazırlanan 07.10.2011 tarihli 33 sayılı vergi suçu raporuna göre; 2010 hesap döneminde sahte fatura kullanma fiilini gerçekleştiren ve Şirketin yasal temsilcisi olan sanık hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiği sonucuna ulaşıldığı,

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Fatih Uygulama Grup Müdürlüğünün 01.12.2011 tarihli yazısı ile de sanığın 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma fiilini işlediği iddiasına dayalı mütalaanın İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığına gönderildiği,

11.11.2013 tarihli bilirkişi raporunda; Fatih İletişim Elekt. Bilg. İnş. Tic. Ltd. Şti.nin kanuni temsilcisi olan sanığın, sahte fatura düzenleyicisi oldukları tespit edilen yedi ayrı firmadan KDV dâhil 1.800.738,87 TL tutarındaki faturaları alarak Şirketin yasal defterine kaydedip 2010 yılı ilgili

dönemlerinde KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığı tespitlerine yer verildiği, Anlaşılmaktadır.

Sanık aşamalarda; Fatih Vergi Dairesi Müdürlüğünün 3850463298 vergi kimlik numaralı mükellefi olarak Fatih İletişim Elektrik Bilişim Teks. İnş. Tic. Ltd. Şirketinin sahibi ve müdürü olduğunu, 2005 yılından itibaren şirketinin faaliyette bulunduğunu, vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporunda belirtilen faturalar karşılığında faturaları tanzim eden firmalardan mal aldığını ve aldığı mallar karşılığında borcunu ödediğini, firmaların da daha sonra faturaları tanzim edip kendilerine gönderdiğini, bu faturaların sahte olduklarını bilmediğini, bilseydi kullanmayacağını, şirket olarak genellikle aynı firmadan veya sayılı birkaç firmadan alışveriş yaptığı için sahte fatura sayısı ve fatura karşılığı miktarın yüksek çıkmış olabileceğini, kullandığı faturaların sahte olduğuna dair bir bilgisinin olmadığını, bu firmalar ile 2005-2010 yılları arasında sürekli çalıştığını, 2011 yılı da dâhil bu firmanın hâlen faal olduğunu, bu faturaları gerçek mal karşılığı aldığını ve defterlere kaydettiğini, suçsuz olduğunu savunmuştur.

V. GEREKÇE

A. Uyuşmazlık Konusuna İlişkin Açıklamalar

Ceza muhakemesinin amacı, her somut olayda kanuna ve usulüne uygun olarak toplanan delillerle maddi gerçeğe ulaşıp adaleti sağlamak, suç işlediği sabit olan faili cezalandırmak, kamu düzeninin bozulmasının önüne geçebilmek ve bozulan kamu düzenini yeniden tesis etmektir. Gerek CMUK, gerekse CMK; adil, etkin ve hukuka uygun bir yargılama yapılması suretiyle maddi gerçeğe ulaşmayı amaç edinmiştir. Bu nedenle ulaşılma imkânı bulunan bütün delillerin ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle adaletin tam olarak gerçekleşebilmesi için, maddi gerçeğe ulaşma amacına hizmet edebilecek tüm kanuni delillerin toplanması ve tartışılması zorunludur.

B. Somut Olayda Hukuki Nitelendirme

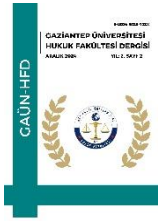
İnternet kafe işletmeciliği, haberleşme cihazları, toptan cep telefonu ve aksesuarları satışı işi ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettiren sanığın, 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçunu işlediğinin iddia edildiği olayda; 07.10.2011 tarihli ve 32 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta; mükellef kurumun, 31.08.2010 tarihli ve 42 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen Ayşegül Tıgılı isimli şahıs firmasına ait sekiz, 03.11.2010 tarihli ve 42 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait kırk üç, 05.08.2010 tarihli ve 169 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait üç, 15.10.2010 tarihli ve 117 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... isimli şahıs firmasına ait otuz beş, 21.03.2011 tarihli ve 82 sayılı vergi tekniği raporuyla sahte fatura düzenlediği tespit edilen Keyap İnş. Taş. Elekt. Elektronik Met. Hırd. San. ve Tic. Ltd. Şti.ye ait altmış üç, sahte belge düzenleme şüphesiyle incelemeye sevk edilen Arafat Yücel isimli şahıs firmasına ait yirmi, 30.06.2010 tarihi itibarıyla mükellefiyeti resen terk ettirilen ve bu tarihten sonraki tarihlerde dahi düzenlenmiş faturaları bulunan Maydante İth. İhr. Ür. ve Paz. San. Tic. Ltd. Şti.ye ait on bir adet faturayı yevmiye defterlerine kaydettiği ve bu faturaları 2010 yılında KDV beyannamelerinde kullanarak indirim konusu yaptığı tespitlerine yer verilmesi karşısında; belirtilen raporda sanığın kullandığı iddia edilen sahte faturaları düzenleyen firmalar yönünden hazırlanan vergi raporlarının dosyaya intikalinin sağlanması, sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen firma yetkilileri hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan kamu davası açılıp açılmadığının araştırılması, açıldığının tespiti hâlinde dava dosyalarının getirilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosyaya intikal ettirilmesi, faturaların

gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden de mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesap hareketleri ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, düzenleyici firmaların yeterli mal girişi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları düzenleyen mükellef ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırmayla hüküm kurulması usul ve kanuna aykırıdır. Çoğunluk görüşüne katılmayan üç Ceza Genel Kurulu Üyesi; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının reddedilmesi gerektiği düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

VI. KARAR

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının KABULÜNE,
- 2- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 07.04.2022 tarihli ve 17488-6017 sayılı sanık hakkında sahte fatura kullanma suçundan kurulan mahkûmiyet hükmünün onanmasına ilişkin kararının KALDIRILMASINA,
- 3- İstanbul 53. Ağır Ceza Mahkemesinin 12.02.2015 tarihli ve 380-34 sayılı sanık hakkında sahte fatura kullanma suçundan kurulan mahkûmiyet hükmünün, eksik araştırmayla hüküm kurulması isabetsizliğinden BOZULMASINA,
- 4- Dosyanın, mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 14.02.2024 tarihinde yapılan müzakerede oy çokluğuyla karar verildi.



Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Gaziantep University Faculty of Law Journal

E-ISSN: 3023-722X

Yayıncı/Publisher: Gaziantep Üniversitesi

Yıl/ Year: 2024 – Sayı/ Volume: 2

Mahkeme Kararı / Court Decision

YARGITAY CEZA GENEL KURULU KARARI

COURT OF APPEAL ASSEMBLY OF CRIMINAL CHAMBERS DECISION

Esas No : 2018/427
Karar No : 2018/517
Karar Tarihi : 08.11.2018

Kararı Veren
Yargıtay Dairesi: 11. Ceza Dairesi
Mahkemesi : Ceza Dairesi
Sayısı : 796-1184

2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçundan sanığın beraatine ilişkin Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 01.02.2017 tarihli ve 40-14 sayılı hükümlere yönelik katılan vekili tarafından istinaf başvurusunda bulunulması üzerine Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince 03.10.2017 tarih ve 796-1184 sayı ile;
“...İlk derece Mahkemesince her ne kadar sanığın; suça konu faturaların sahte olduğunu bilmediğinden bahisle CMK'nın 223/2-e maddesi uyarınca beraatine karar verilmiş ise de; iddia, savunma, dava şartı olan mütalaa, vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, soruşturma aşamasında alınan bilirkişi raporu, davanın yeniden görülmesi ve duruşma açılmasına karar verildikten sonra dosyaya getirtilen vergi tekniği raporları ile tüm dosya içeriğinden; Kızılbey Vergi Dairesi mükellefi olan sanığın elektrik malzemeleri toptan ticareti faaliyetinde bulunduğu, 2010 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda sahte fatura düzenlemeleri nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu düzenlendiği tespit edilen....Grup İnş. Tic. Limited Şirketi,..... İnş. Taah. Tic. ve San. A.Ş., Plastik Pvc Pen. Sis. İnş. Malz. Paz. San. Tic. Ltd Şti., TR-Acay İnş. Otom. Gıd. İle Elek. Tu. Tek. Taah. San. Tic. Ltd Şti,..... Grup Yapı. Malz. İnş. Elek. Pro. Kim. Mad. San. ve Tic. Ltd. Şti, MC İnş. Müşavir Gıda Tic. Ltd. Şti,.....İnşaat Elektrik Elektronik Ltd Şti,..... Grup Reklam Organizasyon Medikal İnşaat Elektrik Petrol Nakliyat San. Tic. Ltd Şti, İnşaat Elektrik Pet. Ürün Çelik Mak. Turz. Taş San. Tic. Ltd Şti.,,, inş. Taah. Elekt. Tem. Medikal Metal San. Tic. Ltd. Şti, Yapı Malz. Mühend. San. Tic. Ltd. Şti tarafından düzenlenen toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda ise komisyon geliri karşılığı sahte fatura düzenlemeyi mutad meslek haline getirdikleri tespit edilen,, ve tarafından düzenlenen toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı kullandığı, faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılmıştır. Davanın yeniden görülmesi ve duruşma açılmasına karar verildikten sonra 23.05.2017 tarihli tensip kararında belirtilen, sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında kullandığı faturaları düzenleyen şahıs ve şirketler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları getirtilmiş olup; bu raporlarda, sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı, mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri, yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen

ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği, gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette buldukları şeklindeki tespitler ve sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edememesi de gözetilerek sanığın, suça konu faturaların sahte olduğunu bilmediğine dair savunmalarına itibar edilmemiştir. 2010 ve 2011 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmesi hususunda vergi müfettişi tarafından gönderilen yazının tebliği üzerine sanığın, bu hususta ek süre almasına rağmen defter ve belgeleri ibraz etmemesi, ayrıca, Dairemizce yapılan duruşmada da suça konu faturaların elinde bulunmadığını beyan etmesi ve duruşma hazırlığı işlemleri sırasında suça konu faturaların gönderilmesi hususunda ...'na yazılan yazılara olumsuz cevap verilmesi nedenleriyle sanığın kullandığı sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; suça konu faturaların 2010 ve 2011 takvim yıllarında kull.....dığı BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabittir. Sorun; suça konu faturaların ele geçirilememesi halinde mahkûmiyet kararı verilip verilemeyeceği noktasında toplanmaktadır.

Faturanın kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi yeterli olup; fatura aslının ya da bir örneğinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu yoktur. Yasa koyucunun kullanma sırasında beyannameye eklenmesini zorunlu kılmadığı bir faturayı daha sonra kanuni şekle uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti bakımından aramanın sahte fatura düzenlemek ya da sahte fatura kullanmak suçlarını cezalandırılmayacak suçlar haline getireceğinde kuşku yoktur. Yüksek Yargıtay 11. Ceza Dairesinin sonradan (Mayıs 2016 tarihinden) itibaren değişen görüşü uyarınca sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suça konu faturalardan denetime olanak verecek sayıda dosyada bulundurulmasının zorunlu olduğunun kabulü halinde; suçun sübutu konusundaki inisiyatif sanıklara bırakılmış olur ki bu şekildeki Yargıtay uygulamasının istikrar kazanması durumunda, bu hususta bilinçlenen sanıklarınan suçlardan mahkûmiyetlerine karar verilmesi mümkün olamayacaktır. Zira: 213 sayılı VUK.nun 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin 5 yıl süre ile muhafaza mecburiyeti olup; bu sürenin geçmesi durumunda faturaların ibraz edilmemesinin herhangi bir müeyyidesinin bulunmaması,an sürenin geçmemiş olması durumunda ise; belgeleri gizlemek suçundan verilecek daha az cezaya razı olan sanıkların sahte faturaları ibraz etmeyerek daha ağır cezayı gerektiren sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından ceza almamaları mümkün olacaktır. Çünkü; sahte faturayı düzenleyen ibraz ederse düzenlemek suçundan, kullanan ibraz ederse kullanmak suçundan mahkum olacaktır. İbraz etmedikleri takdirde ise cezalandırılmaları mümkün olamayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle her ne kadar suça konu sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; 2010 takvim yılında toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılında toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı gerçek bir alım satım karşılığı olmaksızın alıp bilerek kullanmak suretiyle faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığının BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabit olduğunun anlaşılması karşısında; sanığın,an her iki yılda sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyeti yerine, 'sanığın suça konu edilen faturaları sahte olduğunu bilmeden kullandığına' dair dosya kapsamına uygun olmayan gerekçe ile beraatine karar verilmiş olması nedeniyle Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin isabetsiz kararının Ceza Muhakemesi Kanununun 280/2. maddesi uyarınca kaldırılarak sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyetine" karar verilmiştir. Bu hükümlerin de sanık müdafisi tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 07.05.2018 tarih ve 3390-4256 sayı ile;

"2015 yılında vergi suçlarının temyiz incelemesini yapan Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nce benimsenip Dairemizce de devam ettirilen uygulamaya göre; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında

suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki 'Bu Kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır' şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, yazılan müzekkere cevapları ve sanığın beyanına göre faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi" isabetsizliğinden bozulmasına oy çokluğuyla karar verilmiş,

Daire Üyesi ...;

"Daire çoğunluğu ile aramızdaki uyumsuzluk 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince VUK 230 ve devamı maddelerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden belgenin (faturanın) dosyaya celbinin gerekip gerekmediği noktasındadır. Uyuşmazlığın çözümünde sağlıklı sonuca ulaşabilmek için 213 sayılı Kanun'daki konuyla ilgili yasal düzenlemeler ve VUK'nun 359 maddesinde düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçu ile VUK'da sahtecilik kavramı ve TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile kavramlarının birlikte ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

1- Konu İle İlgili Yasal Düzenlemeler:

VUK 359 Maddesinin: Kaçakçılık suçları ve cezaları üst başlığı altında düzenlenen 359/b maddesinde; 'Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.' şeklinde düzenleme yapılmıştır.

VUK. 3. madde: Vergi Kanunlarının uygulanması: A) İkinci fıkra 'Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafsın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.'

B) 'İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlanma vasıtası olarak kullanamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.' şeklinde düzenleme mevcuttur.

VUK 227/3-4. maddesinde: Kayıtların tevsiki üst başlığında 'ispat edici kağıtlar' adı altında düzenlenen 227/3'de 'Bu kanuna göre kull.....an veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu

bilgileri belirlemeye ve bu bilgilerden uygun gördüklerine düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.’

VUK'da değişik maddelerde de; Belgeler, fatura ve fatura düzenlemesi yapılmış, VUK 230. maddesinde Faturanın şekil şartları, (vuk 233 md.) parekende satış vesikaları, (vuk 234 md.) gider pusulası, (vuk 235 md.) müstahsil makbuzu, (vuk 236-237 md.) serbest meslek makbuzları, (vuk 238 md.) ücret bodrosu, (vuk 239 md.) bodro yerine geçen vesikalar ve Maliye Bakanlığının çıkaracağı tebliğlerle yapacağı düzenlemelerle getirilecek şekil şartlarına ilişkin yetki veren VUK'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca çıkarılan tebliğlerle belirlenen belgelerdeki şekil şartları düzenlenmiştir. VUK 331. maddesi ile VUK 230. ve devamı maddeler ve Maliye Bakanlığının çıkardığı tebliğlerde belirlenen şekil şartlarına uyulmamasının müeyyidelerine ilişkin olarak da ‘Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziya cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.’ şeklinde düzenleme yapılmıştır. VUK 351 maddesinde: ‘Usulsüzlük’ başlığı altında; ‘usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.’ şeklinde tarif edilmiştir. VUK 352. maddede: Usulsüzlük cezaları düzenlenmiştir. VUK 353. maddede: Özel usulsüzlükler ve cezaları başlığı altında -a- bendinde fatura ve benzeri belge verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda verilecek idari para cezaları belirtilmiştir. VUK'nun mükerrer 355. maddesi ile Maliye Bakanlığınca mükerrer 257. maddeyle verilen yetki gereğince çıkarılan tebliğlerdeki düzenlemelere uymayanlar hakkında idari para cezaları verileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2-TCK'da Düzenlenen Sahtecilik Suçlarının Niteliği ve Aldatma Kabiliyetinin Kısaca Değerlendirilmesi:

Bilindiği gibi suç ve cezalara ilişkin temel kanun Türk Ceza Kanunudur. Belgede sahtecilik suçları da Türk Ceza Kanununun 204 ile 212. maddeleri arasında topluma karşı suçlar başlığını taşıyan 3. kısmının ‘kamu güvenine’ karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. Sahte kelimesi Farsça olup Türkçe de birşeyin aslına benzetilerek yapılan ‘düzme, düzmece’ anlamına gelmektedir. Geniş anlamda sahtecilik Türk Ceza Kanunu tarafından cezalandırılan bütün yalan ve şekillerini kapsamına almaktadır.

Türk Ceza Kanununda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında ‘kamu güveni’ olarak belirtilmiştir. (‘... evrakta sahtekarlık suçlarının konusu kamu güvenidir...’ CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K) Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yarardır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Türk Ceza Kanununda, kamuda kull.....an belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanması yönüne gidilmiştir. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsurudur. Aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Mesela belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması halinde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında da TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir. TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları daha çok özel belgede sahtecilik (TCK 207) ve resmi belgede sahtecilik (TCK 204) suçları olarak karşımıza çıkmaktadır.

3- Vergi Usul Kanunu 359'da Düzenlenen Sahtecilik Eylemleri ve Aldatma Kabiliyetinin Değerlendirilmesi:

Vergi Usul Kanununda kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemlerine özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

VUK 359 maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası 359/b deki sahte belge düzenlemek suçunun, memur olmayanların resmi evrakta sahtekarlığına, bu belgeleri kullanmak suçunun da özel belgede sahtecilik suçuna benzerliği ortaya çıkmıştır. Ancak VUK'daki belgelerde TCK'da ki resmi evrak-hususi evrak ayrımının önemi bulunmamaktadır. Şöyle ki;

Her ne kadar VUK 230 ve devamı maddeler ve kanunun verdiği yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle yapılan düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen veya kull.....an belgelere şekil şartları getirilmiş ise de mükellefin usulünce, mükellef olmayanın ise dayanaksız olarak bastırıp düzenlediği belgelerin resmi evrak olduğu düşüncesi benimsenmemiştir. Çünkü sonuçta VUK da düzenlenen belgeler özel kişi veya şirketler tarafından kendi faaliyetlerini kayıt altına almak amacı ile düzenledikleri ya da kull.....dıkları için özel belge olarak kabul edilmiştir. VUK kapsamında yapılan sahteciliğin amacı da düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak olduğu için VUK'da gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil araçtır. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki yarar da devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Bu nedenlerle VUK 359'daki kaçakçılık suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin (aldatma yeteneği veya şekil denetimi yönünden) aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı bunun VUK'nu bakımından y.....gılı sonuçlara yol açacağı izahtan varestedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok halde Ceza Hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK 359/b de düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK 227/3 maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgileri ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetini TCK'nun da düzenlenen sahtecilik suçlarındaki gibi suçun unsuru olarak kabul etmek Vergi Usul Kanunu açısından y.....gılı uygulamaya ve sonuçlara yol açacaktır.

4- TCK'daki Sahtecilik Suçları ile VUK'daki Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Amacı, Niteliği Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması ve VUK 359/b de Düzenlenen Sahtecilik Suçunun Unsurları Yönünden Değerlendirilmesi:

Yukarıda belirtildiği üzere TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukuki yarar 'kamunun belgeye olan güvenini' korumak olduğu halde VUK'nundaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. VUK 359.b de amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgelerin şeklinin önemi bulunmamaktadır. Oysa TCK'daki sahtecilik suçlarında kamu güveninin korunabilmesi için bizzatihi belgenin (şeklinin) korunması amaçlanmıştır. Dolayısı ile TCK'da belgenin şekil şartları ve özenli düzenlenmiş olması (aldatma kabiliyeti) suçun unsuru olarak kabul edilmiştir. Ve aldatma yeteneği yoksa suçun oluşmadığı kabul edilmektedir. VUK 359 maddesinde ise düzenleme içeriğinden bu madde ile belgenin şeklinin değil içeriğinin korunmasının amaçlandığı açıkça anlaşılmaktadır. Bunu VUK 359/b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile VUK 3/A) ve B) deki düzenlemelerden de anlıyoruz. Şöyleki; VUK 359/b-son cümlede gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir denilmektedir. VUK 3 te ise vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin

ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği belirtilmektedir. Bu düzenlemeler birlikte nazara alındığında VUK-3'teki düzenlemeye göre vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK 359'daki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunda (ceza yargılamasındaki delil serbestisi gereği) her türlü delil ile ispatı mümkündür. Burada suçun konusu belgenin şekli değildir. Belgede bahsedilen olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yani belgenin içeriğidir. Çünkü VUK 359/b de amaç TCK'da olduğu gibi belgede şekil denetimi yapmak değildir.

TCK'nun ve VUK'daki sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırdığımızda da VUK'taki sahteciliğe yaklaşım farkını açıkça görmekteyiz. TCK'nunda sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmi ve özel belge sahtecilik ifadeleri kull.....dığı halde, VUK'da 'kaçakçılık suçları ve cezaları' başlığı kull.....mıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın özelliğine göre mercisince değerlendirilmesine bırakıldığı halde VUK 359/b de 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.' denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış ve böylece aldatma konusunda neye bakılması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Yukarıda belirtildiği üzere TCK'nun kapsamında düzenlenen sahtecilik suçlarında şekil denetimi ve şekli aldatma kabiliyeti öncelikli ve suçun unsuru olduğu halde VUK 359/b maddesinde belgenin şekli aldatma kabiliyeti değil içerik sahteciliği esas tutulmuştur. Bu nedenle TCK'daki sahtecilik suçlarında belgenin getirilerek incelemesi ve şekil yönünden aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının denetlenmesi suçun unsuru olması nedeni ile önemli ve zorunlu olmasına karşın VUK'da kanaatimizce şekil denetimi zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü VUK 359/b de belge ve şekli suçun unsuru olarak düzenlenmemiştir. Şekil denetimi idari olarak vergisel faaliyetin incelenmesi ve denetimi açısından getirilmiştir. Ve onunla sınırlıdır. Dolayısı ile VUK 227/3 deki şekil şartının ve VUK 230 ve devamı maddelerde ve Maliye Bakanlığınca düzenlenen tebliğlerle idari ve mali vergi denetimi kolaylığı için getirilen ve uyulmaması halinde müeyyidesi VUK 331 vd maddelerde belirtilen idari ve mali cezalar olan şekle ilişkin düzenlemelerin şekil denetimi olarak 359/b'ye taşınması, gerek 227/3 maddesi gerekse 359/b maddesinin bağlantısından ve düzenleniş maksadından koparılması olacaktır. Gerçekten de VUK 227/3'deki şekil şartı düzenlenmesi tamamen idari denetim amacı ile yapılmıştır. VUK 359'da 'kaçakçılık suçları' başlığı altında düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma eylemlerinin denetim veya soruşturmasında ele geçen belgede bulunması gereken unsurlar eksik ise o takdirde, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı açılacak adli dava ve verilecek adli cezanın yanında ayrıca VUK 227/3 ve 331 yollaması ile VUK 351, 352, 353 ve 355 maddeleri gereğince usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları kesilmesi veya bazı vergi indirim ya da iadelerinden yararlandırılmaması söz konusu olacaktır.

Öte yandan, VUK 227/3 de belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile hiç düzenlenmemiş sayılması adli cezayı gerektiren kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan da çıkarmaz. Bunu VUK 3. maddenin B bendinden anlıyoruz. VUK 3/B)'de 'vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir' denilmektedir. Bu ifadeden fatura ya da benzeri belgelerde bulunması zorunlu bazı bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kull.....masına engel bir durumun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle VUK 227/3 ve 230 vd. maddelerde getirilen şekil şartlarına rağmen VUK-3-B maddesi gereği idari ve mali denetim yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti her türlü delil ile ispat edilebilmektedir. Dolayısı ile bu delillerin her türlü delilin değerlendirilebileceği yani delil serbestisinin hâkim olduğu adli ceza davasında, (şekil eksikleri olan belgelerin) kull.....masına engel bir durum bulunmamaktadır. Yani belgede şekil eksikliği nedeni ile 227/3 gereğince düzenlenmemiş sayılması bu tür belgelerin adli dava yönünden yok hükmünde sayılmasını gerektirmez. Bu düzenlemelere rağmen belgenin öncelikle şekli unsurlar yönünden denetlenmesi ve

içeriği gerçeği yansıtmıyorsa sahtecilik suçunun işlendiğinin kabul edilmesi VUK 359/b'deki suçun belgede şekil denetimine indirgenmesine ve kötü niyetli kişiler tarafından suçun işlenemez hale getirilmesine neden olacaktır. Şöyleki: Nasıl olsa şekil denetimi sonucu suçun unsurlarının eksik olduğu gerekçesi ile suç beraate gideceği için beyanneme veren kötü niyetli mükellef beyannamede gösterdiği belgelerde şekli unsurlardan bazılarını bilerek eksik yazabilir ya da hiç yazmayabilir. Çünkü bu belgeler vergi idaresine verilen beyannameye eklenmemektedir. Bu nedenle Vergi dairesinin bu belgeleri verildiği sırada denetleme durumu yoktur. Bu şekilde beyannamede gösterdikleri belgelerde bulunması zorunlu unsurları eksik yazmak sureti ile sonradan bir ihbar üzerine veya re'sen yapılacak ve çoğu zamanda sondaj usulu ile yapılan denetimlerde belgelerde bulunması gerekli zorunlu unsurların eksikliği nedeni ile 359/b deki suçun oluşumunu engelleyerek suçtan tamamen kurtulma yoluna gideceklerdir. Bu nedenlerle VUK'da kaçakçılık suçları kapsamında düzenlenen sahtecilik suçlarında belgede şekil denetimi ve aldatma kabiliyetinin TCK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarından farklı değerlendirilmesi gerektiği, şekil noksanlığının 359/b deki suçun unsuru olarak kabul edilemeyeceği, bu suçta belgede şekil denetiminin suçun işleniş biçimine ve maddenin düzenleniş gerekçesine aykırı olduğu kanaatindeyim.

Burada şekil şartlarının VUK 227/3 deki düzenleme nedeni ile VUK 359/b de düzenlenen sahtecilik suçunun unsuru olup olmadığı yani fatura konusunun suçun maddi konusu ve unsuru olup olmadığı üzerinde biraz ayrıntılı durmak gerekir ise; Kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı ile düzenlenmiş VUK 359. maddesi içeriği ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK 359/b de 'vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı' düzenlemesinin bulunduğu, 359/b-son cümlede de 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir' denilmek sureti ile de VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı görülmektedir. Bizce bu maddedeki düzenleme ile korunan hukuki değer belgenin kendisi değil devletin gelir kaynağı olan vergiler olduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucu burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koymuştur. Aksi halde yani belgede şekil denetimi ve bunun suçun unsuru kabul edilmesi halinde kötü niyetli kişi ve mükellefler nezdinde bu suçun işlenemez hale getirilmesi söz konusu olacaktır. Oysa belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin yokluğu tespit edilip 227/3 gereğince belgenin düzenlenmemiş sayılması halinde ayrıca idari olarak VUK 331, yollaması ile 351, 352, 353 ve 355. maddeleri gereğince idari ve mali cezaların verileceği 351, 352, 353 ve 355 maddelerinin içeriği ve VUK'nun diğer maddelerindeki düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Şekil şartı düzenlemelerinin idari amaçla yapıldığı, VUK 227/3. maddedeki belgelerin düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin ifadeye rağmen kanun koyucunun VUK 3/B'de 'vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.' düzenlemesi yaparak ve aynı maddenin devamında da vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatının mümkün olduğunu belirtmesinden anlaşılmaktadır. Böylece vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin önemli olduğunu ve bununda her türlü delille ispatının mümkün olduğunu tereddüte yer bırakmayacak şekilde ortaya koymuştur. Yani VUK 3/B deki düzenleme ile belgede şekil denetiminin vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçekliği ve suçun subutunda önemli olmadığını dolaylı olarak ifade etmiştir. Bu nedenle idari vergisel denetim kolaylığı amacı ile getirilen belge şekil şartına ilişkin düzenlemelerin adli ceza gerektiren 359/b deki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunun unsuru haline getirilmesi kanunun düzenleniş şekli ve maksadına aykırıdır. Daha açık ifade etmek gerekir ise; şekil şartları eksikse belge düzenlenmemiş sayılır, o halde 359/b deki suçta oluşmamıştır diyerek VUK 230 vd. maddeleri ile tebliğlerdeki zorunlu unsurların 359/b'deki suçun ön şartı ve unsuru haline getirilmesi idari ve mali amaçla yapılmış düzenlemenin adli ceza öngören suçun unsuru haline getirilmesine bu nedenle gerek VUK

3. maddesinin vergi kanunlarının lafzı, konuluşundaki maksat ve diğer ilgili maddelerle bağlantısına uygun yorumlanması ve uygulanması gerektiğine dair düzenlemesine gerekse VUK 359/b-son cümledeki sahteciliği açıkça içerik sahteciliği olarak tanımlayan ifadesine aykırı olacaktır. Zira salt VUK 359. maddesinin baş kısmında ‘vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgeler’ ifadesi var diye mükellefin vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgelerde adli cezayı öngören ve içerik sahteciliğini cezalandıran 359/b maddesinin uygulanması sırasında 227/3 teki şekil şartının aranması gerektiği düşüncesi, VUK 3. maddesi ve diğer ilgili maddeleri dikkate alındığında maksata uygun bir yorum ve uygulama olmayacaktır. Kanaatimizce Vergi kanunlarına göre tutulması gereken belge ifadesinin madde başına konulmasındaki maksat kanunen tutulması gerekenler dışındaki herhangi bir belgedeki içerik sahteciliğinin 359/b gereğince cezayı müstelzim olmadığını sadece vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgelerdeki içerik sahteciliğinin cezayı gerektirdiğini vurgulanmak içindir. Çünkü vergi denetiminde öncelikle mükellefin vergi kanunlarına göre tutulması gereken defter ve belgeleri denetime esas alınmaktadır. Bununla birlikte VUK 3/B-2 fıkrasındaki ‘vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir’ ifadesi şekil şartlarını içermeyen diğer yazılı deliller ile sözlü delillerin de vergiyi doğuran olayın ispatının yanında ceza soruşturmasında da suçun sübutunda delil olarak kull.....masının mümkün ve hatta ceza soruşturmasında delillerin serbestliği ilkesi gereği kaçınılmaz olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre zorunlu unsurları eksik olan belgeler (fatura ve benzeri belgeler) de bu kapsamda delil olarak kull.....abileceğinden belgede bulunması gereken zorunlu bilgi (şekil) denetiminin VUK 359/b uygulamasında bir anlamının ve uygulama yerinin bulunmadığı, bu nedenle 359/b de belgenin şekli bilgilerinin ve şekil denetiminin suçun unsuru olarak kabul edilemeyeceği kanaatindeyiz. Dolayısı ile VUK 359/b'de sahtecilik suçunu düzenleyen metinde belge şekline ve denetimine ilişkin bir ifade bulunmaması aksine içerik sahteciliğinden bahsedilmesine rağmen VUK 227/3 deki belgede bulunması gereken şekil şartının 359/b maddesindeki suçun unsuru haline getirilmesi gerek 359/b maddesinin gerekse 227/3 maddesinin düzenleme yeri, bağlantısı ve maksatından koparılmasına VUK'nun uygulama ahenginin bozulmasına ve etkinliğinin ortadan kalkmasına neden olacaktır.

5- VUK 359/b Maddesinin Uygulamasında VUK 227/3 Maddesinin Neden Dikkate Alınamayacağı Hususunun Açıklanması:

VUK'nun 359. maddesinde madde başlığı kaçakçılık suçları ve cezaları olarak belirtilmiştir. Ceza Kanunlarının veya ceza müeyyidesi getiren kanunların başlık ve içeriklerinin birlikte değerlendirilmesi sağlıklı ve doğru sonuçlara ulaşmak açısından zorunludur. Çünkü madde başlığı düzenlemenin maksadını ve amacını ortaya koyar. VUK 227/3. maddesinin VUK 230 ve devam maddelerdeki şekil şartlarına yollama yapması ve 359/b'de düzenlenen kaçakçılık suçunda da sahte belgeden bahsedilmesi nedeni ile 359/b de 227/3 gereğince şekil şartları aranması, konusu vergi kaçakçılığı olarak düzenlenen suçun oluşumunun belgenin şekil şartına indirgenmesine yol açacaktır. VUK 359/b deki ‘gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir’ ifadesi ile VUK madde 3/A da ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri ve konuluşundaki maksat hükümlerin kanunun yapılışındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır’ ifadesi ve VUK 3/B deki ‘vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir’ düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde VUK 227/3 deki şekil şartının 359/b maddesinde uygulanma yerinin bulunmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Şöyleki; I-Öncelikle Vergi Usul Kanunu (usuli kurallar, idari, mali cezalar ve adli ceza) düzenlemeleri içeren karma bir kanundur. Dolayısı ile kanunun farklı yerlerdeki farklı amaçlara yönelik düzenlemelerinin maksat ve bağlamından koparılarak uygulanması kanunun yanlış uygulanmasına ve etkinliğinin azalmasına sebep olacaktır. VUK 227/3. maddesindeki ‘bu kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak,

kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, ön görülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler Vergi Kanunları bakımında hiç düzenlenmemiş sayılır.’ düzenlemesinden dolayı VUK 230 vd. maddeleri ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerdeki şekil şartları 359/b maddesinde düzenlenen sahte fatura (belge) düzenleme ve kullanma suçunun unsuru olarak kabul edilecek olursa kanunda idari ve mali amaçlarla yapılan bu düzenleme, yeri diğer maddelerle bağlantısı ve maksadından koparılmış olacaktır. Çünkü VUK 227/3 maddesi ve yollama yaptığı 230 vd. maddeler ve yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle getirilen şekil şartlarının amacı 213 sayılı VUK’nu gereğince verilmesi ve alınması zorunlu fatura ve benzeri belgelere ilişkin olarak, belgelerin şekil şartlarının gerek kanun gerekse kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılacak tebliğlerle belirlenerek her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınıp, mali sistemde belli bir düzen tesis edilmesini sağlamak ve sağlanan bu mali düzen ile de hazine tarafından gerçekleştirilen vergi denetim ve incelemelerindeki etkinliği artırmaktır. Bu amaçla yapılan düzenlemeleri vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359/b maddesi ile ilişkilendirmek, düzenlemeyi amacı dışına taşımak ve 359/b maddesini işlevsiz hale getirmek sonucunu doğuracaktır. Oysa VUK 230 vd maddelerindeki bu şekil şartlarına uyulmadan düzenlenen belgelerin 227/3 gereğince ‘hiç düzenlenmemiş’ sayılacağı ifadesi ile şekil şartları noksan belge düzenleyen mükellefe vergi usul kanunu kapsamında belge düzenleme sorumluluğundan kurtulamama anlamında bir yükümlülük yüklenmiştir. Şekil şartına uyulmamanın müeyyideside yukarıda bahsedildiği üzere VUK’nun 331. maddesinin yollaması ile 351, 353 ve 355. maddelerde belirtilen ‘usülsüzlük’, ‘özel usülsüzlük’ cezaları ve belgenin sağladığı KDV indirimi gibi özel vergisel avantajlardan yoksun kalmak şeklinde getirilmiştir. Nitekim VUK 331. maddesindeki ‘Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi cezası ve usülsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar’ şeklindeki düzenleme ile bu tür şekil noksanlıklarının idari ve mali cezalar ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle 227/3 deki şekle ilişkin düzenlemenin VUK 359. maddesine özellikle 359/b ye taşınması, 359/b-son cümledeki sahte belgenin tanımını içeren düzenleme ile VUK 3/A ve 3/B deki vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispat edilebileceğine ilişkin düzenleme karşısında VUK 359/b maddesinin düzenleniş biçimine, maksadına ve 227/3 maddesinin düzenleme yeri maksadı ve diğer VUK maddeleri ile bağlantısına aykırı olacaktır. II-İkinci olarak VUK’nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunda başlangıç kısmında belirtilen ‘Vergi Kanunları uyarınca düzenlenme veya saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin’, sadece bir kısmı kanunla düzenlenmiştir. Bu konuda mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığınca tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. Yasa koyucunun tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmeyeceği düşünülmemeyeceğine göre 227/3. maddesindeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin 359. maddede uygulama yerinin bulunmadığını düşündüğünü kabul etmek gerekir. Aksi takdirde belgelerde bulunması zorunlu unsurların VUK. 227/3. maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek 359/b’ye taşınması kanunsuz suç ve ceza olmaz şeklindeki ceza hukuku temel ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Şöyleki; Böyle bir taşıma ve uygulama halinde VUK 230 vd maddelerde belirtilen düzenlemeler yanında kanunun (vuk.227/4 ve mük. 257) verdiği yetkiye day.....arak Maliye Bakanlığı tebliğleri ile getirilen şekil şartları ile yeni suçlar ihdas edilmiş olacaktır. Anayasanın suç ve cezaların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin açık hükmüne rağmen Maliye Bakanlığı tebliğleri ile oluşturulan belgede bulunması gereken zorunlu unsurlara ilişkin şekil şartlarında VUK 359. maddedeki suçun unsuru kabul etmek Anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Yani olağan üstü hal hariç KHK ile bile suç ihdas edilemezken VUK’nun verdiği yetkiye istinaden tebliğlerle suç ihdas edilmesi söz konusu olacaktır. Kanun koyucunun bunu istemiş ve amaçlamış olduğunu düşünmek hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağından, Kanun koyucu tarafından 227/3’deki belgede şekil şartı düzenlemesi yapılırken bu düzenlemenin VUK 359/b’de uygulanma yerinin bulunmadığı düşünülerek tebliğlerle belgede şekil düzenlemesi yapma yetkisinin Maliye Bakanlığınca verildiğini kabulde zorunluluk bulunmaktadır. Bu yönü ile de belgeler ve belgede

bulunması gereken zorunlu bilgilerin 359/b de düzenlenen suçun unsuru olmadığı diğer deliller gibi sadece suçun subutuna tesir edebilecek bir delil olarak yararlı.....abileceği kanaatindeyiz. Nitekim 2016 yılına kadar Dairemizin geçmiş uygulamaları ve Daire kararları da bu yönde idi. III-Üçüncü olarak; Vergi Kaçakçılığı suçu ve cezası başlığı altında düzenlenen VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında sahtecilikle ilgili suç tanımı yapılarak suçun cezası belirlenirken, sahteciliğin tanımında yapıldığını görmekteyiz. Bu yönüyle VUK'nun TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından ayrıldığını göstermiştir. TCK'da sahteciliğin tanımı yapılmamıştır. Oysa VUK'da sahteciliğin, vaki olmayan bir muamele veya durumun gerçekmiş gibi gösterilmesi faaliyeti olduğu açıkça belirtilmiştir. Eğer VUK'nun 359/a ve b bendlerinin baş kısmında ki 'Vergi Kanunlarına göre düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler' ifadesi var diye VUK'nun 227/3 yollamasıyla 230 ve devamı maddeleri ve yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde belirtilen belgelerde bulunması gerekli zorunlu unsurların 359/b maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında mutlaka aranması ve belgenin öncelikle bu yönü ile denetlenmek üzere dosyaya celb edilmesi gerektiği düşüncesi kabul edilecek olursa bu kabul ve uygulamanın yukarıda belirtildiği gibi Anayasaya ve ceza yargılamasının temel ilkelerine aykırılığının yanında VUK 359/b maddesinde vergi kaybını önlemek amacı ile beyannamelerde gösterilen belgelerde içerik sahteciliğinin denetlenmesi için yapılmış düzenlemenin belgenin şekil denetimine indirgenmesine böylece belgenin içeriğinin incelenemez, maddeninde işlevsiz hale gelmesine neden olacaktır. Zira 359/b deki düzenlemenin maksadı Vergi Kanunlarına göre şeklen gerçek olarak düzenlenecek belgelerle vaki olmayan bir muamele veya durumun gerçekmiş gibi gösterilmesinin önüne geçerek vergi kaybını önlemektir. Yoksa belgenin şekli denetimi değildir.

IV-Dördüncü olarak; Belge VUK 230 vd. maddeleri ile tebliğlerdeki şekil şartlarını tam taşımaya bile VUK 3/B maddesi ve ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden 'her türlü delil kapsamında' delil olma vasfını devam ettirmektedir. Dolayısı ile VUK 227/3 uyarınca şekil eksikliği nedeni ile belgenin 'düzenlenmemiş sayılması' belgenin ceza davasında delil olmayacağı anlamına gelmez. Aksi takdirde sahte belge düzenlendiğinin veya kull.....dığıının vergi denetimi ve incelemesi sırasında başka delillerle ispat edilmesine rağmen örneğin; matrahlı beyannameler verilmesine rağmen faaliyet konusuna uygun iş yerinin, araç ve gerecinin bulunmaması, mal stokunun olmaması, işe uygun hiç ya da yeterli sayıda çalışanın bulunmamasına rağmen mükellefin belirli bir haddi aşan 'mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim (Ba) formu' veya 'mal ve hizmet satışlarına ilişkin (Bs) formu'nun düzenlenmiş olması ve karşıt incelemelerden yapılan faaliyetin gerçeği yansıtmadığının anlaşılmasına rağmen salt belgelerin temin edilerek şekil şartlarının denetlenememesi veya eldeki belgenin şekil şartlarını taşımaması gerekçesi ile delil yetersizliğinden sanığın beraatine karar verilmesi gerekecektir ki böyle bir kabul hem VUK 3/B'deki her türlü delilin vergiyi doğrudan olayın veya muamelelerin gerçek olup olmadığının ispatında kull.....abileceği düzenlemesine hem ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesine hem de 359/b-son cümledeki içerik sahteciliğini anlatan tanımdaki kaçakçılık suçunun düzenlenme maksadına aykırı olacaktır. Zira bu durum VUK 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma sureti ile kaçakçılık suçlarının (Kadük) uygulanamaz hale gelmesine ve daha öncede belirtildiği gibi kötü niyetli kişilerin suç işlemelerinin önünün açılmasına yol açacaktır. Bu nedenlerle belgelerdeki şekli unsurlardan bir kısmının kasten veya sehven eksik yazıldığıının tespiti halinde dahi bu belgenin VUK 3/B maddesindeki düzenleme nedeni ile 359/b maddesindeki suç yönünden delil olma vasfına engel olmayacaktır. Bu durum, belgenin 227/3. maddesi gereğince VUK kapsamında 'düzenlenmemiş sayılması' nedeni ile VUK'nun 331. maddesi yollaması ile 351, 352, 353 ve 355. maddelerde belirtilen idari ve mali cezalara da hükmedilmesine neden olabilecektir. Bu nedenle yani VUK 3. maddedeki vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin her türlü delille ispatının mümkün olduğuna ilişkin açık düzenleme karşısında, bu belgelerin yok sayılacağını ve hiç delil

olmayacağını düşünmek, VUK 3/B-2 paragrafdaki ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır’ düzenlemesine aykırı olacaktır. Diğer delillerle suçun işlendiği anlaşılıyor ise artık 359. maddenin başlığı, düzenleniş şekli, amacı ve diğer VUK maddeleri ile bağlantısı ve ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi nazara alınarak suçun subuta erdiğinin kabulü gerekmektedir. Tabii ki suçun subutu için imza ve yazı incelemesi gerektiğinde belge suçun subutu açısından yararlı.....acak delillerin başında gelecektir. Bu durumda belge suçun ve cezanın kişiselleştirilmesinde önemli bir delildir. Ancak yukarıda belirtildiği üzere diğer deliller ile suç subuta eriyor ise buna rağmen belgenin unsurları yönünden denetlenebilmesi için dosyaya celbinin zorunlu olduğunun kabulü halinde bu uygulama 359/b deki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının belgede şekil denetimine indirgenmesine neden olacaktır. VUK 227/3'teki düzenleme yukarıda açıklandığı gibi idari ve mali yani vergi denetimi amaçlıdır. Bu nedenle VUK 227/3'deki düzenleme dolayısı ile 230 v.d. maddeler ve Maliye Bakanlığı tebliğlerindeki belgede bulunması gerekli zorunlu bilgilere ilişkin düzenlemelerin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında olduğu gibi belgenin aldatma kabiliyeti kapsamında değerlendirilemez. Ve VUK 359/b'deki suçun unsuru olarak kabul edilemez. Böyle bir kabul VUK'taki içeriği esas alan sahtecilik kavramı ve düzenlemelerine uygun değildir. Şöyleki vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler veya bunu amaçlayanlar usulünce mükellefiyet tesis ederek yükümlülüklerini şeklen yerine getirmekte, defter belge düzenini kurmak sureti ile de sahte fatura ya da belge ticaretini profesyonelce yapmaktadırlar. VUK 359/b maddesinin konuluş amacı tam da bu gibi kişileri caydırmak içindir. Belgede şekil denetimini zorunlu tutmak bu gibi kişilerin işini ve kanunu dolanmalarını kolaylaştıracaktır. Kanun koyucu tam da bunu önlemek için 359/b-son cümlede sahteciliği açıkça içerik sahteciliği olarak tanımlanmıştır. Buna rağmen belgede şekil denetimi ve belgenin dosyada bulundurulması şartının aranması kanunun düzenleniş biçimine, ve maksadına aykırı uygulama olacaktır.

V-Beşinci olarak; VUK'nun 3. maddesinde vergi hukukunda vergiyi doğrudan olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtildikten sonra, ‘iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.’ şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile VUK 359/b deki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; Mükellef tarafından idarece yapılan gerçek bir vergisel faaliyetin bulunmadığına ilişkin tespitlere rağmen böyle bir faaliyetin varlığı savunuluyorsa artık bunun ispatı mükellefe aittir. Yani VUK'ta ispat külfeti mükellefe yüklenmiştir. Bu yönü ile de vergi hukuku ceza hukukundan ayrılmaktadır. VUK'nun 230 vd. maddeleri ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğler tam da bu nedenle yani mükellefin vergiyi doğuran olay ve muamelelerinin gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığına ilişkin ispat külfetini standart belgelere bağlayarak mükellefin işini kolaylaştırmak amacı ile getirilmiştir. Mükellef belgelerini usulüne uygun düzenlememiş ise usulsüzlük, özel usulsüzlük vs. şeklindeki idari ve mali cezalara muhatap olacak usulüne uygun düzenlemiş ise bu cezalardan kurtulacaktır. Ayrıca belgelerini 230 vd maddeler ile tebliğlerdeki şekle ve usulüne uygun tutmamış ise 227/3 gereğince bu belgeler düzenlenmemiş sayılacağından artık mükellef idari ve mali denetimden geçemeyecek vergi imkan ve kolaylıkları yönünden bu belgelere dayanamayacaktır. Bu durumda idare her türlü delille (gerektiğinde şekil eksikliği olan belgelerle) 359/b deki sahte belge düzenleme ve kullanma sureti ile kaçakçılık suçunun işlendiğini ortaya koyma hakkına sahiptir. Tabii ki mükellefte ceza davasında her türlü delil (bu arada şekil eksikliği olan belge) ile iddiasını ispat edebilecektir. Bu nedenle artık adli dava soruşturma ve kovuşturması aşamasında belge ve belgede unsur (şekil) denetimi aranmayacaktır. Aksi takdirde mutad idari ve vergi denetimine kolaylık ve denetimlere standart getirmek için yapılmış olan ancak VUK 359/b maddesindeki suçun unsuru olmayan bir düzenlemenin adli soruşturma yönünden idarenin aleyhine

yorumlanması söz konusu olacaktır. Böyle bir yorumunda VUK'nun düzenleniş amacı ile bağdaşmayacağı açıktır. Konuyu özetleyecek olursak;

1) Vergi Usul Kanununun 359/b de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının düzenleniş şekli, içeriği ve amacının TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından farklı olduğu, TCK da belgenin düzenleniş biçimi ve (özellikle resmi belgede) bulunması gereken zorunlu unsurların suçun unsuru kabul edildiği halde VUK'ta düzenlenen belgelerin niteliği (özel belge oluşu) suçun işleniş şekli ve VUK 359/b'nin düzenleniş amacı nazara alındığında VUK'da belge ve şekil denetiminin suçun unsuru olmadığı, unsuru haline getirilmesinde 359/b son cümledeki tanım ve VUK'nun 3 maddesinin düzenleniş biçimi ile bağdaşmayacağı, 359/b'deki suçta belgede şekil denetiminin ön şart haline getirilmesinin maddede düzenlenen suçun işlenemez suç haline dönüşmesine neden olacağı, bu nedenle VUK 359/b'deki sahtecilik denetiminin belge şeklinin değil içeriğinin yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliğinin denetimi şeklinde yapılması gerektiği,

2) VUK'nun 359/b maddesi kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında düzenlenmiş olup ceza içeren kanunların başlık ve içeriklerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiği, VUK 359/b de belgelerde şekil denetiminden ziyade içerik denetiminin esas olduğu, VUK 359/b son cümledeki sahtecilik tanımına göre de aldatma kabiliyetinin içerikte aranması gerektiği, içerik sahteciliğinin ise gerek VUK 3. maddesi ve gerekse Ceza Hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince 'her türlü delille' ispat edilebileceği, özellikle ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi nazara alındığında belge (fatura) dışındaki delillerle suç subuta ermiş ise belgenin salt şekil denetiminin yapılması amacı ile dosyaya celbinde bir zorunluluk bulunmadığı, aksi düşüncenin bu suçun belgede şekil denetimine indirgenerek içerik denetiminin yapılamaz ve suçun işlenemez suç hale getirilmesine neden olacağı,

3) VUK'nu gereğince verilmesi, alınması ve tutulması zorunlu fatura ve benzeri belgelerle ilgili VUK 230 vd maddelerde ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde şekil şartları belirlenerek her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınması sureti ile mali sistemde belli bir düzen sağlanmasının amaçlandığı, sağlanan bu mali düzen ile de hazine tarafından gerçekleştirilen vergi denetim ve incelemelerinde etkinliğin artırılarak Devletin vergi kaybının önlenmesinin amaçlandığı, VUK 227/3 deki şekil şartının da yukarıdaki amaçları gerçekleştirmeye dönük olduğu, şekil şartlarına uyulmamasının müeyyidesinin de VUK 331 yollaması ile VUK 351, 352, 353 ve 355 maddelerde belirtilen usulsüzlük, özel usulsüzlük cezası kesilmesi veya vergisel avantajlardan yararlı.....amaması şeklinde idari olarak düzenlendiği, idari ve vergi denetimine kolaylık sağlamak amacıyla getirilen 227/3 deki bu düzenlemenin kaçakçılık suçları adı altında düzenlenen ve adli cezalar içeren 359/b maddesinde uygulanmasının hem 227/3. maddesinin düzenleme yeri ve maksatından koparılmasına hem de bu maddenin düzenleniş amacına aykırı olacağı ayrıca şekle ilişkin bu düzenlemenin 359/b'deki suçun unsuru haline getirilmesi nedeni ile de 359/b de düzenlenen ve her türlü delil ile ispatı mümkün suçun belgede şekil denetimine indirgenerek işlenemez suç haline dönüştürülmesine neden olacağı,

4) VUK 359'da bahsedilen 'vergi kanunları uyarınca düzenlemesi veya tutulması mecburiyeti bulunan' belgelerin, bir kısmı kanunda düzenlenmiş ancak mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığınca tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. 227/3 deki şekil denetiminin 359/b'ye taşınması halinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle suç ihdas edilmiş olduğundan Yasa koyucunun da suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmediği düşünülmemeyeceğinden kanun koyucunun VUK 227/3. maddedeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin VUK 359/b de uygulama yerinin bulunmadığı düşüncesi ile Maliye Bakanlığınca tebliğlerle belgelerde şekil düzenlemesi yapma yetkisini verdiğini kabul de zorunluluk bulunmaktadır. Bu nedenle belgenin ve belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin VUK 359/b deki kaçakçılık suçunun maddi unsuru olarak kabul edilmesinin kanun koyucunun gerçek iradesine

aykırı olacağı, kanunsuz suç ihdas edilmesine neden olacağı bunun da Anayasaya aykırılık oluşturacağı,

5)VUK'nun öngördüğü suçlar bakımından bir çok halde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrıldığı, cezai sorumluluğa ve takip şartlarına ilişkin farklı düzenlemeler getirdiği, bu bağlamda vergi hukukunda ispat külfetinin yer değiştirdiği, iktisadi, ticari ve teknik icablara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde bunun ispatının mükellefe ait olacağı, suç işlediği diğer delillerle ortaya konan mükellefin bunun aksini öncelikle vergi kanunlarına göre usulüne uygun düzenlenmiş belgeleri ile ortaya koyması gerektiği, belgede şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin bu amaçla yapıldığı Dairemizin kabulünün Kanun gereği mükellefin sorumluluğunda olan (belge ile) ispat külfetinin vergi kanunundaki düzenlemenin içeriğine ve maksadına aykırı olarak idarenin üzerine yüklenmesine neden olacağı, bu kabulün yukarıda da belirtildiği üzere standart belgeler oluşturarak vergi denetimini kolaylaştırmak için getirilen belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin kanundaki düzenleme yeri ve bağlantısından koparılarak 359/b deki adli suçun unsuru haline getirilmesine ve VUK 359/b'deki suçun şekil denetimine indirgenerek sübutunun zorlaştırılmasına hatta olanaksız hale gelmesine ve suçlunun cezasız kalmasına neden olacağı açıkça anlaşıldığından,

Bu nedenlerle; VUK 359/b'de 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlığı altında düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının, VUK 359/b son cümlesinden açıkça anlaşıldığı üzere içerik sahteciliği olduğu VUK 3 maddesi ve Ceza Hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince (bazı şekli unsurları eksik belgelerde dahil) bu suçların her türlü delille ispatının mümkün olduğu, nitekim bu dosyada sanığın üzerine atılı suçun diğer delillerle sübuta erdiği, Daire çoğunluğunun kabulünün bu suçların sübutunu, suçun delillerinden biri olan özel belge niteliğindeki belgenin fiziki varlığına ve şekil denetimine indirgenmesine neden olduğu, şekil denetiminin bu suçların ön şartı ve unsuru haline getirilmesinin maddede amaçlanan içerik sahteciliğini denetlenemez hale getirdiği, uygulamanın bu şekilde devam etmesi halinde benzeri olaylarla sıklıkla karşılaşılacağı ve vergi kaçakçılığı suçunu işleyerek Devleti dolandıran kişilerin cezasız kalmasına neden olacağı gibi yukarıda açıklandığı üzere açıkça kanuna ve Anayasaya da aykırı olacağı kanaati ile sayın çoğunluğun dosyada belge ele geçmemesi ve şekil denetiminin yapılamaması nedeni ile suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesi ile delil yetersizliğinden sanığın beraatine karar verilmesi gerektiğine dair bozma kararına katılmadığını ve Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi kararının onanması gerektiği" düşüncesiyle, Daire Üyesi A. İ. Öztekin ise;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu 417 maddeden oluşmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3.maddesi; 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır' Vergi Usul Kanunu, vergi idaresi, vergilendirme usulü, vergi mükelleflerinin ödevleri, vergi maliyesi işleyişi ve idari para cezasını kapsamında olan vergi usulsüzlüklerini düzenleyen daha çok idari düzenlemeler içeren karma bir kanundur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun hürriyeti bağlacı ceza sadece 359. maddesinde 'Suçlar ve Cezalar' bölümünde 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlığı altında vergi suç ve cezasını düzenleyen madde vardır.

Vergi Kaçakçılığı Suçunu Benzer Suçlarla Karşılaştırma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde düzenlenen 'kaçakçılık suçları' ile benzer suçlar arasında farklılıklar vardır. Daha iyi anlamak için vergi kaçakçılığı suçları ile karşılaştırmak zorunludur. Öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 359/b maddesindeki suçun 'maddi konusunun fatura olmadığını' belirtmek gerekir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen suç 'Kaçakçılık Suçu'dur, madde şekli ve fikri sahtecilik ile vergi kaçakçılığını aynı suçta birleştirmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu, 'Bileşik suç' başlıklı 5237 sayılı TCK md. 42 kapsamında değerlendirilebilecek özel bir suçtur. 5237 sayılı Yasanın 204, 207 maddelerinde düzenlenen Sahtecilik Suçunun maddi konusu 'Sahte Belge'dir. 5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddesine göre suçun maddi konusu 'sahte belge' olduğundan belgenin iğfal kabiliyeti olup olmadığını, suçun unsurlarını tespit için belge aslımı yani suçun maddi konusu olan belgenin dosyada bulundurmak gerekir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na benzer yönleri vardır. 5607 Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda gümrük mevzuatına aykırı olarak, suçun maddi konusu 'Mal ve Ürünler' hakkında ihracat veya ithalat yapılırken, gerçek ticari işlem gizlenerek daha yüksek veya daha düşük bedeller gösterilerek bir kısım sanık lehine avantajları hedeflenir. Burada suçun maddi konusu mal veya ürün gibi görünse de yine amaçlanan değişik maddi avantajlarıdır. 5607 sayılı Yasanın kendine özgü soruşturma ve yargılama usulleri vardır.

213 sayılı Yasanın 359. maddesinde düzenlenen Vergi Kaçakçılığı suçunda ise, sanık ... Kanuna göre bulundurması gereken belgeleri hileli birden fazla hareketle, birçok Resmi Kurumlara karşı hileli davranışlarda bulunarak, gerçekte olmayan alış veriş, üretim ve hizmet sektöründe vergi mükellefi gibi belgeler düzenlenmekte ve vergisel sistemi y.....tılmaktadır. Vergi Kaçakçılığı, birden fazla muhasebe hileleri yapılarak kamu güveni ve düzenini y.....tıp vergi giderlerini azaltmak veya kamu düzeni gereği sağlanan bir kısım vergi teşviklerini sağlamak için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre bulundurulması gereken belgeleri gerçekte hiç olmayan ticari işlem ve muamele varmış gibi gösterilerek gerçekleşir. Görüldüğü üzere burada amaçlanan bir kısım vergi avantajlarıdır. Vergi Kaçakçılığının konusu bir belge değildir.

Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulunun Esas No: 2012/11-1512 Karar No: 2014/366 sayılı Kararında açıkça gösterildiği üzere 'Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.' 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde düzenlenen suç, 5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddelerine benzer bir sahtecilik suçu değildir. Vergi Usul Kanunu suçun ismini de belirleyerek suçu 'kaçakçılık suçu'olarak belirtmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçu bir çok aşaması olan ve bileşik eylemlerle gerçekleşebilen bir suçtur. Bu suç daha çok resmi izinler çerçevesinde şekil şartlarına tam uyan birden çok belgenin içeriğinin gerçeği yansıtılmayarak vergilendirme sistemi y.....tılan ve resmi kurumlar nezdinde usulünce kurulmuş şirketler ile bir çok muhasebe hileleri yapılan karma özel bir suç tipidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki suçta dolandırıcılık yöntemlerine benzer metodlar kull.....arak ve kamu düzenini y.....tma amacını taşır.

5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddesinde ise, suçun maddi konusu sadece sahte belgedir. Sahteliğin fiziken tespiti sahtecilik suçu için önemlidir. Sahte belgeyi hileli amaçla kullanıp başkalarının zararına kendi lehine menfaat temin ettiğinde ayrıca Dolandırıcılık suçundan da ceza verilir .Görüldüğü üzere sahtecilik suçu tek bir işlemle olur ve sahte belge tamamlandığında iğfal kabiliyeti denetimi gereklidir.213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b maddesinin bünyesinde ise birden fazla eylemin birleştiği bağımsız ve özel bir suç tipi vardır. 5237 sayılı Yasadaki bir suçta benzetilmek istenirse dolandırıcılık suçuna daha yakındır. Bu sebeplerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi aşağıda daha ayrıntılı açıklanacağı üzere muhteviyatı itibarı ile sahtecilik bulunan ve ancak kendine has yöntemlerle içerik sahteciliği tespit edilebileceği bir suç tipidir.

213 S.Y. 359. Maddesine Konu ve İlgili Belgeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki dava konusu belgeler sadece 229. maddesindeki fatura değildir. 359. madde belgelerin ne olduğunu 'Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler' olarak madde metninde belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde de belirtildiği üzere 'Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.' 359. maddeye göre sayılan belgelerden biri olarak kabul edebileceğimiz sahte fatura-belge ise; biçim olarak faturada olması gereken bilgileri içermesine rağmen gerçek bir ticari alış verişi veya hizmet ilişkisi olmadığından, faturanın asıl tanımında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde yer alan, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından verilmesi ya da satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermediği durumda vergi usul kanuna göre bir faturadan söz etmek mümkün değildir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin içerisinde belge olarak belirtirken 'fatura' sözü geçmemekte ve belgeden kastın ne olduğunu da 'Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler' olarak açıklamıştır. Bu yasal düzenlemeye göre suçun maddi konusuna 'fatura' denilmesi mümkün değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'a göre, dava konusu olan belgelerden sahte faturalar gerçek bir borç-alacak ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak düzenlenen ya da miktar veya satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmektedir. Bu faturalar şekil ve görünüm itibarıyla Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygundur. Ancak, temelinde herhangi bir hukuki ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak suçlarında esas faili gizlemek, işlenmiş bir vergi kaçakçılığı fiilini ortaya çıkartılmaması amacı ile kull.....maktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faturanın işlevi göz önüne alındığında Fatura; 'satıcı ile müşteri arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispat etmeye yarayan, hukuki niteliği olan belgedir' şeklinde tanımlanmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesine göre dava konusu belgeler; Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler, Başkası adına bastırılıp kull.....an belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir. Türk vergi sisteminde kabul edilen vergilendirmede ilke, vergiyi doğuran olayın esas alınmasıdır. Bu olayın da bir belge ile tevsiki zorunludur. Gerçek olmayan fakat temelinde gerçek bir hukuki ilişki varmışçasına düzenlenen ve yasal şekil şartlarına da haiz olan bu belgelerin kayıtları tevsik etmesi de düşünülemez. Vergiyi doğuran olayı tevsike yarayan belgelerden birisi olan fatura, Türk Ticaret Kanununun 23'ncü maddesinde de belirtildiği üzere, ticareti yapan tarafların gerçek bir satış veya hizmet karşılığında verdiği belgedir.

Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemeye benzer bir düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanun 230. maddesinde faturanın şekil şartları belirtilmiştir. Buna göre gerçek bir faturanın tanımı de Vergi Usul Kanununun 229'ncü maddesinde yapılmıştır. 'Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır' madde hükmüne göre; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelenmektedir. Gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır.

213 S.Y. 227. Maddesinin 359. Maddesi İle İlgisi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, karma bir kanun olduğundan bu kanun kapsamında vergi mükellefinin ve vergi denetim makamlarının işleyiş ve yönetimi ile ilgili düzenlemelerinde yasal çerçevesini belirleyen bir kanundur. Bu kapsamda 227 maddesi 'Vergi Usulsüzlükleri' olarak değerlendirilen

‘İdari Yaptırım’ kapsamında kalan vergi denetlemeleri ve vergi incelemelerinde kull.....an vergi mükellefinin ‘ispat edici kağıtlar’ın neler olduğunu gösteren bir yasal düzenlemedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun İdari yaptırım gereken ‘vergi usulsüzlük’lerinde mükellefin lehine sağlanan ispat edici araçların neler olduğunu düzenleyen 227. maddesi ‘belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır’ hükmü vergi mükellefinin kendi aleyhine yapılan idari denetimlerde kendisini savunma için düzenlenmiş açıklayıcı ve tamamlayıcı bir maddedir.

Vergi mükellefi vergi denetim ve incelemelerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre bulundurması gereken diğer belgelerle, sevk irsaliyesi, nakliye yazıları, araçlara ilişkin belgeler, sipariş formları, banka ödeme dekontları gibi tamamlayıcı belgelerle kendisinin yaptığı vergisel olayların doğruluğunu ispat imkanı getirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227/3 maddesi hakkında işlem yapılan vergi mükellefinin usulsüz işlemin ispatı için vergisel olayın savunmasında kullandığı ispat belgesinin ispata yeterli olması gerektiği ve bu ikinci belgenin, şekil şartlarına uygun olduğu takdirde ispat aracı olabileceğine dair bir yasal düzenlemedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde düzenlenen vergi mükellefi lehine bu ispat edici kağıtlar, hürriyeti bağlayıcı cezaları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, sanık hakkında bu suçtan adli yargı mercilerince yargılanması yapılırken, ancak Ceza Usul Hukukunun ve Ceza Hukukunun genel hükümler; ve diğer delillerle birlikte değerlendirilebilir. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 359 maddesinde düzenlenen ‘kaçakçılık suçu’ özel bir suç tipidir. Soruşturma aşaması ve yargılama aşaması özel olarak düzenlenmiş ‘hürriyeti bağlayıcı cezalar’ kapsamındaki adli yargı mercilerinin yetki ve görev kapsamında vergi kaçakçılığı suçu özel bir suç tipidir ve yargılanması ve delillendirilmesinin özel metodları vardır.

İçtihatlarla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Beyan usulünün uygulandığı vergi sistemimiz de vergi mükelleflerin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatını mükellefe yüklenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 3. te mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir. Mükelleflerce düzenlenen ve kull.....an belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar dayanak olarak kabul edilmeyeceklerdir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu Esas No: 2012/11-1382 Karar No: 2014/124 sayılı kararında ‘Muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge kullanmak’ suçu: ‘Vergiye doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında veya üstünde gösterilerek bir kısım gelirin gizlenmesi veya giderin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır. Muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde; ‘Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belgedir’ şeklinde tanımlanmıştır.

Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; 50 adet satılan gömleğin 30 adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ise, satılan mal veya hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde

faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.

Belgede miktarın gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin, gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır. (Nuri Ok-Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.314)

Muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgenin, Vergi Usul Kanunu'na uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin, mükellef olması şart değildir.

Muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2. Kitabının 'Vesikalar' başlıklı 3. Kısımında gösterilmiştir. Buna göre söz konusu belgeler şunlardır: fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanun'unun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.' 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 230. maddesinde şekil şartları belirtilmiş gerçek bir faturadan söz etmek için, öncelikle Vergi Usul Kanununun 229. maddesi hükmüne göre, faturayı, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelemektedir. Gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu anlamında fatura demek için, fatura gerçek bir ticari ilişkiden kaynaklanmalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227 maddesinin, gerçek bir ticari ilişki olmadığı durumda uygulanma olanağı yoktur.

Vergi Usul Yasasına göre kull.....an veya kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen belge içeriğindeki gerçek ticari alış veriş bilgilerini içermemesi halinde, bu belgeler vergi yasaları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359 maddesine göre içeriği sahte olarak olarak düzenlenmiş bir belge olarak kabul edilir. Dolayısı ile 359. maddedeki suçun sübutu için 'suçun maddi konusu fatura' denilemez. Belgenin aslı veya sureti fiziken dosya içeriğinde olsa ve yasanın taşıdığı dış şekil şartlarını taşısa bile belge içeriği gerçeği yansıtmadığı sürece sanık lehine bir ispat aracı olarak değerlendirilemez ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre vergi kaçakçılığı açısından suçun sübut bulduğunu kabul etmek gerekir. Esasen Dairemizin çoğunluk görüşü de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinin uygulanması için fatura veya belgelerin fiziki şekil şartlarının incelenmesini yeterli görmeyerek, belgenin 'içerik incelenmeden' herhangi bir sonuca ulaşmamakta; mütalaa, vergi raporu, BA ve BS formlarını inceleyerek gerçek bir inceleme yapmaktadır. Dairemiz de suçun sübutu için özellikle belge içeriğini inceliyor belge aslını suçun sübutu için yeterli görmüyor. O halde suçun sübutu için etkili olmayan belge aslının veya suretinin aranmasını önemsiz gördüğü halde, belge aslını (faturanın) dosya içinde aranması yönündeki çoğunluk görüşü kendi içinde çelişmektedir. 213 S.Y. Vergi Usul Kanunu 367. Mad. Göre Cezalandırma Usulü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu karma bir kanun olduğundan adli yargı mercilerinin yargılama görev ve yetkisinde olan hürriyeti bağlayıcı suçlar için yargılama yaparken özel soruşturma ve yargılama şartları düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367 mad: 'Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili

rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.'

A-) Vergi Suçlarında Mütalaa Şartı

Ceza Genel Kurulu Esas No :2012/11-1382 Karar No:2014/124 nolu kararı; 'CMK'nun 158-160 maddelerinde de belirtildiği üzere soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır. Ceza hukukunda 'mütalaa', kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, 'kovuşturma/yargılama şartı' olarak kabul edilmektedir.

Muhakeme şartları, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için bazı durumlarda aranan şartlardır; bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak bu şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu hale getirmemektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/8 hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilecektir. Ancak aynı maddenin 9. bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu olan mütalaa şartı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkân dâhilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir. Bu düzenlenmenin nedeni madde gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır; 'Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülhazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme

istememesi bu sebep ve mülhaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir.’

Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini ‘vatandaşın mali emniyet mülhazası’ yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi, vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir.’ 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen kaçakçılık suçu özel düzenlenmiş bir suç tipidir ve muhasebe ve vergilendirme bilgisi gerektiren bir ön araştırma zorunluluğu vardır. Bu sebeple mütalaa ve vergi raporu, soruşturmanın başlangıcı için zorunludur. Bu zorunluluk 359/b-son cümlesinde belirtilen belgelerde ne şekilde içerik sahteciliğinin yapıldığının anlaşılması için yapılmış açıklayıcı bir yasal düzenlemedir.

Ceza Genel Kurulu Esas No : 2012/11-1512 Karar No: 2014/366 Sayılı Kararında Sahte fatura kullanmak suçu:

‘Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir.

Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Y.....tıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya y.....tıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belge ile belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir. (Örneğin; 11. Ceza da (Örneğin;

11. Ceza Dairesinin 04.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291 - 17107 sayılı kararları)

Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi durumunda, bu belgeleri kullanan mükellef failin, sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef failin, alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülmemelidir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.' Yargıtay C.G.K. 2014/366 K. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 2014 tarihli kararında açıkça anlatıldığı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunı madde 359/b maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun 'maddi konusu belge' değildir. Beyan esasının uygulandığı vergi sistemimiz de vergi mükelleflerinin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatı mükellefe yüklenmiştir. (213 sayılı Vergi Usul Kanunı madde.3) Mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından beyan edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununa da sayılan belgelere kanıtlanabilir. Vergi mükelleflerince düzenlenen ve kull.....an belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar dayanak olarak kabul edilmeyeceklerdir. Yukarıda açıkladığımız gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 359/b maddesindeki sahteciliğin ne olduğu 359/b son cümlesinde açıklanmıştır. 'Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.' Görüldüğü üzere vergi usul kanunu içerik sahteciliğinin ne olduğunu açıklamıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mad. 3 de belirtildiği üzere 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder', Yani 'kelamda asıl manayı hakikidir.' Yerinde kull.....an söz anlamı dışında kull.....amaz ve yorumlanamaz.

B-) İçerik Sahteciliğini Araştırma Yöntemleri

Burada beyanda bulunan vergi mükellefinin düzenlenen belgenin gerçek bir ticari ilişkide olup olmadığını anlamak için, nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olup olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz edip etmediği, defter ve belgeleri inceleme elamanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunmadığı, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı, verilen beyannamelere göre tarh edilen ödemeler dengesi, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kull.....mamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenip düzenlenmediği, vb. gibi araştırmalar gündeme gelmektedir. Bu kişiler hakkında ayrıca sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Buna göre gerçek bir durum olup olmadığını Vergi inceleme rapor, mütalaa, mahalli araştırma ve diğer delillerle tespiti mümkündür. Vergi İnceleme Raporları ile tespiti mümkün olan fatura ve belge içerikleri aşağıda sayılan bir kısım usullerle anlaşılabilir,

-Vergi mükellefi BA ve BS formları düzenleyerek yani bildirim alış (BA) veya bildirim satış (BS) formlarını düzenleme zorunluluğu vardır. Bu formların birbirini karşılayıp karşılamadığı,

-Bildirilen matrah, matrah farkı, vergi farkı,

-Gelir Vergisi beyanı (bu beyan içerisinde brüt satışlar,satış maliyetleri,kar ve zarar,satış indirimleri,iadeler..gibi)

-Vergi mükellefinin yetkili makamlardan aldığı fatura veya belgeler vergi incelemesinde e-Arşiv sistemine www.efatura.gov.tr adresinden yapılan incelemede vergi nosu, basan matbaanın adı, belge alış tarihi,belge türü,fatura veya belgenin seri no gibi belgenin tüm fiziki ve şekil şartları denetlenebilir.

-İşletmenin fiziki durumun beyan edilen matraha uygun kapasitede olup olmadığı.

-Belgeyi düzenleyen veya kullananın faturada belirlenmiş satışları yapabilecek ticari yeterliliğe sahip mi, makine, personel yeterli mi ?

-Şirketin veya mükellefin ticari yeterliliğine uygun mu? Fiziki yapısı araç gereç donanımı var mı?
-Bankalardan vergi mükellefinin beyanda bulunulan belgelerle orantılı para giriş çıkışı olmuş mu? Görüldüğü üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesi kaçakçılık suçunda kull.....an belgenin 'içerik' itibarı ile sahte olup olmadığı vergi tekniği içinde genel muhasebe bilgileri, diğer deliller ve metodlarla tespiti mümkündür.

213 Sayılı Yasanın 359 Mad. Uygulama Sorunları

E-Fatura düzenlemesinin vergi mükelleflerinin koşul ve sistemi yasada belirtildiği şekilde 01.09.2013 tarihinden itibaren sisteme kayıtlı taraflar arasında uygulanmaya başlamıştır. E-Faturada fiziki bir fatura arşivi bulunmamakta ve dijital ortamda faturalandırma gerçekleşmektedir. Dairemiz çoğunluk görüşünün kabul edilmesi durumunda, gelişen teknoloji ve vergilendirme sisteminin kabul ettiği e-fatura uygulaması karşısında fiziki kağıda basılı fatura bulunmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinden cezalandırma hiç bir koşulda mümkün olamayacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerin kullanabilecekleri belgelere mükelleflerin ödevleri alt başlığını taşıyan ikinci kitabın 'vesikalar' alt başlıklı üçüncü kısmında ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri) muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar (mukavename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzu), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) olarak yasada sayılmıştır. Bu belgelerin dışında ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Vergi Usul Yasasının mükerrer 257 ile Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Maliye Bakanlığının vergilendirme idaresi ve yönetimine ait idari birçok görevi belirlemiştir. Bu kapsamda vergilendirme sistemindeki faturanın, belgelerin eni, boyu, ebatına ilişkin değişiklikler, belge rengi, belgeye eklenmesi gerekli bilgiler, düzenleme saati, yeri gibi bir çok şekli düzenleme Maliye Bakanlığı Genelgeleri ile her yıl değiştirilmektedir. Çoğunluk görüşü gibi belgenin şekil şartları vergi kaçakçılığı suçunda etkili kabul edilirse Maliye Bakanlığının genelgelerle suç ihdas etme, suç vasfının kapsamını, unsurlarını belirlemek gibi bir durum ortaya çıkar. Faturayı suçun maddi unsuru kabul edip şekil şartlarını genelgelerde belirtmek Anayasaya ve temel hukuk prensiplerine aykırı bir sonuca götürür. Nitekim belge aslının şekil şartlarına uygunluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227, 230 maddesine göre dairemizce aranmaya başladıktan sonra Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının bir kısım tebliğnamelerinde faturada düzenleme dakikası olmadığından faturanın şekil şartlarını taşımadığı gerekçesi ile bozma talepleri de gelmeye başlamıştır. Maliye Bakanlığının suçun sübutunu doğrudan etkiler haline gelmesi hukuk sistemin en temel ilkelerine aykırıdır.

Hapis ve adli para cezasını gerektiren adli yargı mercilerinin yetki ve görev alanındaki Kaçakçılık suçu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinde, söz konusu fatura ve diğer belgelerdeki içerik sahteciliğinin yukarıda açıklandığı birçok yöntemle tespiti mümkündür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227, 230 maddelerinin belge içeriğinin özellikle içerik sahteciliği suçunun sübutu için, belge şekline ilişkin yasanın düzenlemesinin amacını aşarak, özel bir kaçakçılık suçu olan 359/b maddesindeki suçun sübutu için tek ve yeterli yasal dayanak olarak kabul edilmesi ve faturaların dosyaya getirilmesini istenmesi yasayı uygulanamaz hale getirir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3. maddesi; 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır' 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde düzenlenen yasanın başlığında belirtildiği üzere

'kaçakçılık suçu'dur, bu suçun Adli mercilerce yargılanma ve usulün ne şekilde olacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Yasanın bu açık düzenlemesi vergi kaçakçılığının cezalandırılması usul ve yöntemini açıkça göstermiş olduğu halde kanunu amacı dışında ilgisi olmayan diğer maddelerle cezalandırılmaz hale getirmek Roma hukukundan bugüne kadar uyguladığımız 'Benignus leges interpretandae sunt, quo voluntas earum conservetur (Kanunlar amaçlarına uygun olarak yorumlanmalıdır)' ilkesi ile çelişmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki Kaçakçılık suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda düzenlenen sahtecilik suçundan tamamen ayrı olarak özel düzenlenmiş 'vergi kaçakçılığı' suçudur. Yukarıda ayrıntılı açıkladığımız üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki vergi kaçakçılığı suçu birden çok aşaması olan, çoğu zaman resmî kurumlardan alınmış izinlerle alınmış belgelerle içeriğinin gerçeğini yansıtmayacak şekilde y.....tıcı bilgilerle kamunun aleyhine kendi menfaatlerine yönelik hileli davranışlarla vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen suçun maddi konusu fatura değildir. Yukarıda açıkladığımız üzere Vergi Usul Kanununa göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri sahte olarak düzenleme, kullanma, gizleme, değiştirme suçlarında; sanıklardan ele geçen faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması halinde bu kanuna göre içerik bakımından sahte belge olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda gerçek Fatura taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Buna göre fatura ve diğer belgelerin içerik incelemesi için şekli ve fiziki bir inceleme yeterli değildir. Yukarıda ayrıntılı açıkladığımız birden çok usullerle belge içeriğinin sahte olup olmadığı anlaşılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre suçun gerçekleşmesi için belge aslının veya onaylı suretinin dosya içinde olması veya olmaması suçun gerçekleşmesi veya suçun sübutu için tek başına gerekli ve yeterli delil değildir. Belge aslının veya suretinin aranmasının suçun sübutunu tek başına etkili olmadığı böyle bir durumda belge aslını veya suretini aramak bu belgeleri kaybeden, ibraz etmeyen veya gizleyen şahıslar açısından; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde tanımlanan suçun hiç bir şekilde cezalandırılmaz hale getirir ve bu maddeye göre cezalandırılması gereken sanıkları daha az cezası olan defter ve belgeyi ibraz etmeme suçuna yönlendirme sonucu doğuracaktır.

Bu sebeplerle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde 'sahte fatura düzenleme ve kullanma' suçlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. mad. 3. fıkra ile 230 maddelerinde öngörülen 'şekil şartlarını' taşıyıp taşımadıklarının tespitine gerek bulunmadığından, sayın çoğunluğun fatura asıllarının veya onaylı suretlerinin dosya içerisinde bulundurulmasına ve faturaların bulunmadığı ya da 230. maddedeki zorunlu unsurları taşımadığının tespiti halinde sanığın üzerine atılı suçun oluşmayacağına ilişkin bozma yönündeki görüşüne katılmıyorum" düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı ise 13.07.2018 tarih ve 73112 sayı ile; "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince VUK 230 ve devamı maddelerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden belgenin (faturanın) dosyaya celbinin gerekip gerekmediği, bu kapsamda belge asıllarına ulaşamaması durumunda suçun oluşup oluşmayacağı hususu itirazımızın özünü oluşturmaktadır...

...Vergi Usul Kanunumuzdaki suça baktığımızda;

1.Sahte Belge Kavramı

Sahte belge, devletin belirlediği şekil ve içeriğe aykırı bir biçimde düzenlenen belgelerdir. Vergi Usul Kanununda yer alan ve vergi hesaplamalarına esas olan belgelerde sahtecilik olduğu için, ilgili yasada yer alan tanıma da yer verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 359.

maddesine göre, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere sahte belge adı verilir.

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi sahte belge olarak adlandırılabilir. Bununla birlikte Yargıtay tarafından verilen bir kararda (Yrg. 11. CD., 13/06/2001 tarih, E.2001/6053, K.2001/6820 sayılı karar.); ‘Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından, bu faturaların, sahte olarak kabul edilmesi gerekir.’ şeklinde hüküm verilmiştir. Bir başka ifade ile, gerçek bir işlemi yansıtsa bile, farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler, sahte belge olarak nitelendirilmektedir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir işlemin varlığını gösteren belge vardır. Yani gerçek bir belgenin üzerinde silinti, kazıntı gibi sonradan değişiklik yapılması hali değildir. Sahte belge gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir. Faturada gösterilen mükellef adresinin, vergi dairesi ismi ve vergi hesap numarasının, basım yapan matbaanın sahte olduğu, ticaret sicilinde böyle bir firma bulunmadığı saptanacak olursa da sahtecilik söz konusudur.

Sahte belgede yer alan hususlar tamamen gerçek dışıdır. Örneğin, bir işletme, gerçekte almadığı bir mal ve/veya hizmet için fatura sağlayıp, bu faturayı kayıtlarına alabilmektedir. Üzerindeki imzalar ve miktarlar sahte olan her türlü belgeler ve makbuzlar, geçmiş yıllarla ilgili olduğu halde cari yıl işlemleri için kull.....mak istenen belgeler sahte vesikalara örnektir.

Gerçek bir işlem ve durum olmadığı halde gerçekmiş gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Yine belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya başkası adına bastırılıp kull.....an belgeler de sahte belgedir. Bununla birlikte, maliyetlerin veya giderlerin belgesiz olarak kaydedilmesinde, kaydedilen tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınması mümkündür. Çünkü bu vergiler açısından belge ikinci planda, ekonomik ve maddi gerçeklik ön plandadır. Burada önemli olan, belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekle (emsallerle) uyumlu olduğunun kanıtlanmasıdır. Örneğin bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi vb. maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay kararlarında da, belgesiz bu harcamanın gider veya maliyet olarak nazara alınması yerindedir.

Sahte belge tanımına kanunda olduğu gibi sadece olayın gerçek olup olmadığı yönünden bakıldığında uygulamada bir takım sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Sahte belge kavramı, olayın gerçek olup olmadığı yönünden değil, belgenin niteliği yönünden de incelenmelidir. Yani, sahte belge tanımı, belgelerin şekil şartlarına ve kamu otoritesince belirlenmiş kurallara aykırılığı yönünü de kapsamalıdır. Özellikle anlaşmalı matbaada bastırılmamış bir belgenin diğer kullananlar tarafından anlaşılması mümkün olmayabilir. Ya da yetkili bir matbaada bastırılmış olan bir belgenin mükerrer olarak numaralandırılması halinde bunun da kullananlar tarafından anlaşılması kolayca anlaşılabilir bir durum değildir. Kısaca, sahte belgenin bilerek kull.....dığının kabul edilebilmesi için, ya sahteliğin açıkça anlaşılır olması ya da belgenin tarafları arasında bir çıkar birliğinin bulunduğu ispat edilmesi gereklidir. Görüldüğü üzere, sahtecilik, mükellefin yönetmeliklere uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde içerikte sahtecilik söz konusu iken, ikinci halde içerik önemli olmamakta, içerik gerçek bile olsa belge sahte nitelik taşımaktadır. Vergi borçlarının, vergilendirmeye ilişkin belgelerde ve kayıtlarda sahtecilik yapmak suretiyle ödenmemesi durumu bir çok yabancı literatürde de belirtilmiştir. Sahte kayıt ve sahtecilikte, sahte belgeyi düzenleme ve bilerek kullanma suçları olarak iki ayrı suç oluşmaktadır. Sahtecilik suçu, sahte belgenin gerçekmiş gibi kabul edilmesini sağlamak ve devletin veya diğer

kişilerin zarara uğraması niyetiyle kişileri kandırmak olarak da tanımlanabilmektedir. Belgenin içeriğinin sahte olmasının yanı sıra, kendisinin de Tamamen sahte olması, yani gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması durumu söz konusu olabilmektedir. Bu durum sahte kayıt yapma suçuna göre daha ağır bir suç olarak kabul edilmektedir.

2. Y.....tıcı Belge Kavramı

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelere içeriği itibarıyla y.....tıcı belge denmektedir. Yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belge y.....tıcı bir belgedir. Örneğin gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarı veya fiyatının aslından farklı bir şekilde gösterilmesi hali, faturanın kapsamı itibarıyla y.....tıcı bir belge niteliği almasını sağlar. Bir diğer deyişle, y.....tıcı belge, alınması ya da verilmesi gerekli bir belgenin içerik ve biçiminin gerçek hukuki durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir. Bir diğer tanımlamada ise, y.....tıcı belge, tahril olmamış evrak, içeriğinde doğru olmayan isimler, yer, zaman, olay kaydedilerek gerçekleştirilen belge olarak tanımlanmıştır. İşlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belgelerin y.....tıcı belge olduğu görüşü yaygındır.

Sahte belgede herhangi bir mal ve hizmet ifası olmadığı halde, içeriği itibarıyla y.....tıcı belgede mal ve hizmet teslimi kısmen de olsa bulunmaktadır. Mal veya hizmetin değerinin gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilmesi, alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrif edilmiş belgeler de y.....tıcı belge olarak değerlendirilmektedir. Fatura sahte olmamakla beraber komisyonculuk yapan mükellefin mal satışı olarak fatura düzenlenmesi halinde gerçek mal hareketine dayanmadığı için bu belge, muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge niteliği kazanır. Başkaları adına bastırılan belgelerin kull.....ması da y.....tıcı belge niteliği taşımaktadır.

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan belgelerin üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde y.....tıcı belgeden söz edilebilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre sahte belge ve y.....tıcı belgenin temel ortak yanı her iki belgenin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık; sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmemesi halinin bulunması, y.....tıcı belgede ise fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır.

3- TCK Açısından Sahte Belge - Y.....tıcı Belge Ayrımı

VUK'nda yer alan sahte belge ve y.....tıcı belge tanımları Ceza Kanunu yönünden ele alındığında bir takım farklılıklar içermektedir. Türk Ceza Kanununda (TCK) sahtekarlık suçlarının konusunu oluşturan belgelere sahtecilik 'resmi belgede sahtecilik' ve 'özel belgede sahtecilik' ayrımı yapılarak işlenmektedir. VUK'nda yer alan belgeler özel belge niteliği taşıdığından karşılaştırma yapılırken TCK'nun benzer hükümlerinin dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Türk Ceza Kanununun 207. maddesi, 'Özel belgede sahtecilik' başlığını taşımakta olup, bu hükme göre, bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır. Buna göre, belgenin düzenlenmesi yanında önemli olan belgenin kull.....ması olmakta ve suçun unsuru sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda ise böyle bir ayırım yapılmamış, sadece sahte veya y.....tıcı belge düzenlenmesi kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi kanunları açısından sahte belge düzenleme ve kullanma fiili vergi ziyayı olup olmadığına ve bilerek kull.....ıp kull.....madığına bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı suçlar kapsamında değerlendirilmektedir.

Sahte ve Y.....tıcı Belge Düzenlenmesi ve Kull.....ması Nedeniyle Uygulanacak Cezalar ve Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar

İçeriği itibarıyla y.....tıcı belge ve sahte belge kavramı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmesi, kull.....ması ve alınması ve/veya verilmesi zorunlu olan belgeleri kapsamaktadır. Yani, vergilerle ilgili olarak düzenlenen matrahın belirlenmesine ilişkin bulunan belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenmesi, kull.....ması, alınması ve/veya verilmesi zorunlu olmayan belgelerin sahte veya y.....tıcı belge olması halinde yasanın 359. maddesi gereğince cezalandırma işlemi yapılması mümkün değildir. Uygulamada, bu tür belgeleri düzenleyen ve kullananlar karşılıklı olarak kazanç sağlamaktadır. Burada belgeyi satan şahıs ya da paravan olarak kurulmuş şirketler, sahte fatura ve sevk irsaliyesi düzenleyip, belli bir komisyon karşılığında kayıt dışı faaliyetini kayıt altındaymış gibi göstermek isteyen şahıs ya da kurumlara satmaktadır. Böylece, komisyon geliri elde etmiş olmaktadır. Vergi idaresi, sahte ve y.....tıcı belgeleri kullananlar hakkında kayba uğratılan kadar vergi, ceza, gecikme zammı gibi parasal cezalar (gelir ya da kurumlar vergileri ile KDV yönünden tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmakta) yanında, ayrıca hapis cezasını gerektiren suçlardan olması nedeniyle Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda da bulunmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge kullanımı 359.maddede kaçakçılık fiilleri arasında sayıldığından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında parasal vergi cezası uygulanır. Ayrıca, vergi aslının, vergi aslına uygulanacak gecikme faizinin de (yürürlükteki yasal faiz oranı dikkate alınarak) tahsil edilmesi gerekmektedir.

Sahte veya y.....tıcı belge kullanmaksızın (VUK'nun 359. maddesine girmeyen fiillerle) vergi kaybına yol açanlara uygulanacak ceza, kayba uğratılan verginin bir katı tutarında idari para cezasıdır. Üstelik para cezasına karşı, indirim gibi çeşitli yollara müracaat etme olanağı da vardır. Buna karşılık, sahte veya y.....tıcı belgeleri kullanarak vergi kaybına yol açılması durumunda, kayba uğratılan vergi tutarının üç katı idari para cezası uygulanmaktadır. Bu tür belgeleri kullananlar için ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Bu ceza, asliye ceza mahkemesinde sanık sıfatı ile yargılanmayı gerektirmektedir. Bu yargılanma ticari yaşamda, sonuç beraat dahi olsa, ticari itibarın kaybı anlamına gelmektedir.

Sahte belge ve y.....tıcı belge düzenleme ve kullanma fiili vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirildiğinden ortaya çıkan suç ve cezadan kaynaklanan uyuşmazlıkların vergi idaresince çözüm olanakları da ortadan kalkmakta, uzlaşma, cezada indirim gibi hükümlerden faydal.....amamaktadır. Ayrıca bu tür belgelerin kullanımı, KDV sorumluluğu doğururken, KDV indiriminin reddedilmesine de neden olmaktadır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, bu tür suçlar için 3-5 yıl süre ile hapis cezası verilirken, y.....tıcı belge düzenlenmesi ve kullanımı fiilleri için altı aydan üç yıla kadar hapis; sahte belge düzenlenmesi ve kull.....ması fiilleri için ise, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezaları öngörülmüştür. Ancak, daha sonra 23.01.2008 tarihinden itibaren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Kapsamında yürürlüğe giren yasa çerçevesinde hapis cezalarındaki alt sınır altı aydan bir yıla yükseltilmiştir. Böylece, daha önce y.....tıcı belge düzenleyen ve kullananlara verilen hapis cezaları, cezanın bir yılın altında olması nedeni ile paraya çevrilebilirken, yeni yasa değişikliği ile bu tür belgeleri kullanan ve düzenleyenlere verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi olanağı ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile bilerek ibaresi madde metninden çıkartıldığından, bilerek ya da bilmeyerek bu tür belgeleri kullanan herkesin hapis cezası ile yargılanmaları söz konusu olmuştur. Uygulamada ortaya çıkan bu karışıklıkların önlenmesi açısından, bu tür belgelerin bilerek kull.....ıp kull.....madığı hususunun vergi inceleme elemanlarınca iyice araştırılarak somut bir biçimde kanıtlanabilir maddi delillerle ispat edilmesi

gerektiği hususu 306 sayılı VUK Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, bilerek kelimesinin yasa metninden çıkartılması sonucunda bu konuda inceleme elemanlarının tespit ve takdir yetkisi bulunmadığı, kayıtlarda sağıksız belge gördüklerinde bunun savcılığa intikalini yapmak zorunda oldukları, suçun tüm unsurlarının mevcut olup olmadığı hususunun mahkemece tespit edilmesi gerektiği yönünde düşünüldüğü görülmektedir. Böylece bir çok mükellefe ait inceleme raporları, mahkemelere sevk edilmiştir. Mahkemelerde, hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları kısa zamanda karara bağlanamaz duruma gelmiştir.

Sahte belge ve y.....tıcı belge düzenleme ve kullanma suçları içerisinde birbirinden farklı iki iradeyi barındırmaktadır. Bu tür belgeleri düzenleme fiilini gerçekleştiren kişilerin bu belgelerin gerçeğe aykırı bir nitelik taşıdığını bildikleri, suçun sonuçlarını bilme irade ve yetisine sahip oldukları kabul edilmelidir. Bununla birlikte, uygulamada zaman zaman bu tür belgeleri düzenleme amacıyla kurulan şirketlerin gerçekte üzerinde herhangi bir mal varlığı olmayan, hatta bu işlerle doğrudan ilgisi olmayan kişiler üzerine kayıt ve tescil edildiği de görülmektedir. Örneğin, şirketin daha önce bu tür iş tecrübesine sahip olmayan eş üzerine kurulduğu, tüm faaliyetlerin diğer eş tarafından vekaletname ile yürütüldüğü durumlara da sıkça rastl.....maktadır. Hukuki açıdan bakıldığında, işletme faaliyetlerini takip etmemekle birlikte resmi kayıtlarda sahip ve/veya ortak olarak gözüken bu kişiler suçlu duruma düşmektedirler. Gerçekte fiilen işleri yürüten ancak, resmi olarak ortak olmayan bu kişilerin de ortaya çıkan kaçakçılık fiillerinden dolayısıyla kamuya verilen zarardan sorumlu tutulmaları gerektiği düşünülmektedir.

Bu genel açıklamalardan sonra somut olaya bakıldığında; Kızılbey Vergi Dairesi mükellefi olan sanığın elektrik malzemeleri toptan ticareti faaliyetinde bulunduğu, 2010 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda sahte fatura düzenlemeleri nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu düzenlendiği tespit edilen....Grup İnş. Tic. Limited Şirketi,..... İnş. Taah. Tic. ve San. A.Ş., Plastik Pvc Pen. Sis. İnş. Malz. Paz. San. Tic. Ltd Şti., TR-Acay İnş. Otom. Gıd. İle Elek. Tu. Tek. Taah. San. Tic. Ltd Şti,..... Grup Yapı. Malz. İnş. Elek. Pro. Kim. Mad. San. ve Tic. Ltd. Şti, MC İnş. Müşavir Gıda Tic. Ltd. Şti,.....İnşaat Elektrik Elektronik Ltd Şti,..... Grup Reklam Organizasyon Medikal İnşaat Elektrik Petrol Nakliyat San. Tic. Ltd Şti, İnşaat Elektrik Pet. Ürün Çelik Mak. Turz. Taş San. Tic. Ltd Şti.,,, inş. Taah. Elekt. Tem. Medikal Metal San. Tic. Ltd. Şti, Yapı Malz. Mühend. San. Tic. Ltd. Şti tarafından düzenlenen toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda ise komisyon geliri karşılığı sahte fatura düzenlemeyi mutad meslek haline getirdikleri tespit edilen,, ve tarafından düzenlenen toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı kullandığı, faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılmıştır.

Dosyada bulunan vergi tekniği raporlarının incelenmesi neticesinde; sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı, mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri, yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği, gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette buldukları şeklindeki tespitler ve sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edemediği anlaşılmıştır. Sanığın kullandığı sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; suça konu faturaların 2010 ve 2011 takvim yıllarında kull.....dığı BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabittir.

Faturanın kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi yeterli olup; fatura aslının ya da bir örneğinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu yoktur. Yasa koyucunun kullanma sırasında beyannameye eklenmesini zorunlu kılmadığı bir faturayı daha sonra kanuni şekle uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti bakımından aramanın sahte fatura düzenlemek ya da sahte fatura kullanmak suçlarını cezalandırılmayacak suçlar haline getireceğinde kuşku yoktur. Yüksek Yargıtay 11. Ceza Dairesinin sonradan (Mayıs 2016 tarihinden) itibaren değişen görüşü uyarınca sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suça konu faturalardan denetime olanak verecek sayıda dosyada bulundurulmasının zorunlu olduğunun kabulü halinde; suçun sübutu konusundaki inisiyatif sanıklara bırakılmış olur ki bu şekildeki Yargıtay uygulamasının istikrar kazanması durumunda, bu hususta bilinçlenen sanıklarınan suçlardan mahkûmiyetlerine karar verilmesi mümkün olamayacaktır. Zira: 213 sayılı VUK.nun 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin 5 yıl süre ile muhafaza mecburiyeti olup; bu sürenin geçmesi durumunda faturaların ibraz edilmemesinin herhangi bir müeyyidesinin bulunmaması,an sürenin geçmemiş olması durumunda ise; belgeleri gizlemek suçundan verilecek daha az cezaya razı olan sanıkların sahte faturaları ibraz etmeyerek daha ağır cezayı gerektiren sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından ceza almamaları mümkün olacaktır. Çünkü; sahte faturayı düzenleyen ibraz ederse düzenlemek suçundan, kullanan ibraz ederse kullanmak suçundan mahkum olacaktır. İbraz etmedikleri takdirde ise cezalandırılmaları mümkün olamayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle her ne kadar suça konu sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; 2010 takvim yılında toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılında toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı gerçek bir alım satım karşılığı olmaksızın alıp bilerek kullanmak suretiyle faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığının BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabit olduğunun anlaşılması karşısında; sanığın,an her iki yılda sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyetine karar veren Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesinin 03.10.2017 gün ve 2017/796 Esas, 2017/1184 Karar sayılı ilamının onanmasına karar verilmesi gerektiği” görüşüyle itiraz kanun yoluna başvurmuştur. CMK'nın 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesince 18.07.2018 tarih, 4812-6600 sayı ve oy çokluğuyla itiraz nedeninin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır.

TÜRK MİLLETİ ADINA CEZA GENEL KURULU KARARI

İtirazın kapsamına göre inceleme, sanık hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından kurulan mahkûmiyet hükümleri ile sınırlı olarak yapılmıştır. Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesinin 03.10.2017 tarihli ve 796-1184 sayılı hükümlerine yönelik sanık müdafisinin temyizi üzerine, Özel Dairece hukuki olguların değerlendirilmesi kapsamında, somut olayda, CMK'nın 230. maddesi uyarınca delillerin tartışılması ve irdelenmesinin sübuta etkisi bakımından maddi olguların değerlendirilmesi de söz konusu olduğundan, Özel Dairenin temyiz incelemesi sırasında esasa ilişkin inceleme yapmasının usul ve Kanun'a uygun olduğu kabul edilmiştir.

Özel Daire çoğunluğu ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar;

1- Sanığa atılı 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde

olmasının zorunlu olup olmadığının, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağını,

2- Sahte olduğu ileri sürülen belgeler elde bulundurulmadan sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulamayacağını kabulü hâlinde; yalnızca 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğinin,

Belirlenmesine ilişkindir.

İncelenen dosya kapsamından;

Sanığın, 01.04.2009 tarihinden itibaren Doğanbey Mahallesi Sanayi Caddesi Güreşçiler Sokak 11/61 Altındağ/Ankara adresinde bulunan iş yerinde elektrik malzemeleri toptan ticareti işiyle iştigal ettiği, 08.10.2015 tarihli vergi inceleme ve 09.10.2015 tarihli vergi suçu raporlarında özetle; sanığın 2010 takvim yılında KDV dahil 1.681.680,54 TL tutarında düzenlenmiş 104 ve 2011 takvim yılında KDV dahil 420.202,72 TL tutarında 20 adet sahte faturayı ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaptığı, kullandığı faturaları düzenleyen şirket veya ticari işletmelerin sahte fatura düzenlemeyi mutlak meslek hâline getirdikleri,an yıllara ilişkin sanığın verdiği beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı bilgilerine yer verildiği, 10.12.2015 tarihli bilirkişi raporunda özetle; sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında gerçek bir mal veya hizmet alımı olmaksızın, sahte fatura kullanarak vergi ziyana sebebiyet verdiğinin belirtildiği, 24.10.2016 tarihli bilirkişi raporunda ise özetle; sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlere ait vergi tekniği raporlarının dava dosyasında yer almadığı, ancak sanığın, sonradan sahte fatura düzenledikleri tespit edilen vergi mükelleflerinin sahte belge düzenleyicisi olduklarını bilmesinin fiilen imkansız olduğu, bu sebeple faturaları bilerek kullanmadığı görüş ve kanaatiyle takdirin mahkemeye ait olduğunun bildirildiği,

Yerel Mahkemece 24.10.2016 tarihli bilirkişi raporu esas alınarak sanık hakkında kurulan beraat hükümlerinin, katılan vekilince istinaf edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince, davanın yeniden görülmesine karar verildikten sonra, 2010 takvim yılında sanığın kullandığı sahte faturaları düzenleyen 13 şirket veya ticari işletmeden 6 tanesinin, 2011 takvim yılında ise kullandığı sahte faturaları düzenleyen tüm şirket ve ticari işletmelerin vergi tekniği raporları dosyaya getirilerek yapılan inceleme sonucunda, Yerel Mahkemenin sanık hakkında kurduğu beraat hükümlerinin kaldırılmasına, sanığın, katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaparak kullandığı faturalara ulaşılamamasına rağmen, dosyada mevcut diğer deliller değerlendirilerek sahte fatura kullanma suçundan iki kez mahkûmiyetine karar verildiği, Anlaşılmıştır.

Sanık aşamalarda; 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanmadığını,an yıllara ilişkin düzenlenen faturaların gerçek alışverişler karşılığında tanzim edildiğini, kullandığı faturaların elinde bulunmadığını savunmuştur. Uyuşmazlık konularının ayrı ayrı ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Sanığa atılı 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde olmasının zorunlu olup olmadığı, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağı;

Uyuşmazlığın isabetli bir hukuki çözüme kavuşturulabilmesi bakımından, öncelikle genel olarak vergi cezalarının çeşitleri ve nitelikleri üzerinde durulması gerekmektedir. Vergi cezaları 213 sayılı Kanun'un dördüncü kitap, ikinci kısmında üç bölüm hâlinde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki aynı Kanun'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezasıdır. İkinci ceza türü ise

usulsüzlük olarak belirtilmiş olup usulsüzlüğün tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde; "Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir." şeklinde yapılmıştır. Usulsüzlük cezası da kendi içerisinde özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. 213 sayılı Kanun'da yer alan son ceza türü ise; belirtilen kısmın üçüncü bölümünde "Suçlar ve Cezaları" ana başlığı altında "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" alt başlığıyla 359. maddede düzenlenen kaçakçılık cezalarıdır. Belirtilen cezalardan, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları Kanun'un 331. maddesinden anlaşılacağı üzere, idare tarafından tespiti yapılan idari nitelikteki vergi cezaları iken, kaçakçılık suç ve cezaları, 213 sayılı Kanun'da düzenlenmekle birlikte ceza hukuku kapsamına giren, hürriyeti bağlayıcı cezalar içeren ve yargılamasının adli makamlarca yapılarak sonuca bağlanması zorunlu olan cezalardır.

Bu noktada konumuzla ilgisi bakımından 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen sahte fatura kullanma suçunun açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin sahte belge düzenleme ve kull.....masını düzenleyen b fıkrası; "...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde düzenlenmiştir.

Maddeyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi kaçırmak (az vergi ödemek - hiç vergi ödememek) için işlenen fiillerden birisinin de sahte belge düzenlemek veya kullanmak olduğu açıkça belirtilmiştir. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Madde metninde sahte belge tanımı yapılırken özellikle belge içeriğinin gerçeğe aykırı düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer alması hâlidir. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada, ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Y.....tıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve

durum veya y.....tıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülemezdir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.

Konu ile ilgili Yargıtay Özel Daire kararlarında sahte belgenin kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerektiği kabul edilmektedir ki, doğrusu da budur. Kull.....an sahte belge, önceden temin edilebileceği gibi sonradan da temin edilebilir veya kullanan mükellef tarafından da düzenlenebilir. Olmayan bir faturanın vergi dairesine verilen beyannamede kull.....ma olasılığı vardır. Beyannameye belgenin kendisi ya da bir örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunmadığından, vergi dairesi bu yönüyle ön denetim yapma imkânına sahip değildir. (Nuri Ok, Ahmet Gündel, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin, Ankara, 2002, s.225) Bu aşamada kavram benzerliğinden kaynaklanabilecek yanlış değerlendirmeleri bertaraf edebilmek için kısaca TCK'da düzenlenen sahte belge düzenlemek, kullanmak suçları ile VUK'da düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının kanunda düzenlendikleri yer, düzenleniş biçimleri, unsurları ve amaçları yönünden karşılaştırılmasında fayda bulunmaktadır. Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nun 204 ile 212. maddeleri arasında "topluma karşı suçlar" başlığını taşıyan 3. kısmının "kamu güvenine" karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında "kamu güveni" olarak belirtilmiştir. (CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K)

Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yarardır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Bunun içinde toplumsal yaşamda kull.....an resmî ve özel belgelerin doğruluğu devletin güvencesi altına alınmıştır. Türk Ceza Kanununda da, kamuda kull.....an belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanmıştır.

TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgedeki şekli aldatma yeteneği suçun unsuru kabul edilmiştir. Ancak aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması gibi hâllerde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir.

VUK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır. VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasındaki Vergi Kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgenin şeklininan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Bu durum VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile aynı Kanun'un 3. maddesinin (A) ve (B) bendindeki düzenlemelerden anlaşılmalıdır. Şöyle ki; VUK 359/b-son cümlede "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir"

denilmektedir. VUK'nın 3. maddesinde ise "vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği" belirtilmektedir. VUK'nın 3. maddesinin (B) bendindeki bu düzenleme nedeni ile vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasındaki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunda şekli unsurları eksik fatura ve diğer belgeler de dahil her türlü delilin suçun sübutunda ispat aracı olarak kull.....abileceği açıktır. Bu durumda diğer delillerle suç sübuta ermiş ise, şekil denetimi yönünden belgenin getirtilerek incelenmesinin önemi kalmamaktadır. Çünkü bu maddedeki suçun konusu vergiye konu faaliyettir. Yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığıdır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki bir takım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır. TCK'nın ve VUK'nın sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırıldığında da düzenlemelerin nedeni ve amaçlarındaki farklılık açıkça görülmektedir. TCK'daki sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmî ve özel belgede sahtecilik ifadeleri kull.....dığı hâlde, VUK'da "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı kull.....mıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın ve belgenin özelliğine göre yetkili mercinin değerlendirmesine bırakıldığı hâlde VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir." denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış olup aldatıcılık özelliği buna göre kıymetlendirilmelidir.

Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK'nın 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı y.....gılı uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir.

Bu nedenlerle VUK'nın 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ve kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birbir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin şekil şartları ve aldatma yeteneği yönünden aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı kabul edilmelidir. Sahtecilikle ilgili bu açıklamalardan sonra uyumsuzluğun sağlıklı bir biçimde çözümlenebilmesi için VUK'da düzenlenen belgelerden olan ve konuyla ilgili bulunan faturanın Kanun'da yer alan tanımı ve şekli konuları da incelenmelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Faturanın Tarifi" başlıklı 229. maddesi; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.", Aynı Kanun'un "Faturanın Şekli" başlığı altındaki 230. maddesi ise; "Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu Madde hükmü ile 231 inci Madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)” biçiminde düzenlenmiştir.

Belirtilen maddelerle faturanın tanımı yapılmış ve faturada bulunması gereken asgari bilgiler belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe girmiş ve daha önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu da yürürlükten kaldırmıştır. Ancak 213 sayılı Kanun toplam 417 madde hâlinde hazırlanırken 254 maddesi eski Kanun’dan aynen alınmış olup bu maddelere ilişkin gerekçeler yeniden kaleme alınmadığı içinan maddelerin gerekçeleri yönünden 5432 sayılı Kanun’a bakılması gerekmektedir. Fatura ve şekline ilişkin yasal düzenlenmeler de eski Kanun’dan aynen alınan maddeler arasında olup 5432 sayılı Kanun’un bu düzenlemelere yönelik gerekçesinde; “...Vesaik içinde hiç şüphesiz en ehemmiyetlisi ‘fatura’dır. Ticari muamelelerin temelini teşkil eden ve bu muameleleri birbirine bağlayan bu esas vesika Usul Kanunu ile umumi bir disipline tâbi tutulmuştur. Bu suretle, yalnız vergi tatbikatının bir icabı yerine getirilmekle kalınmamakta aynı zamanda ticari muamelelerin düzeni ve karşılıklı bağlılığı da sağlanmaktadır...” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

Bu gerekçeye göre, düzenlenen faturaların şekil şartına bağlanmasındaki amacın, vergi uygulamaları gereği olmasının yanı sıra, ticari hayatta oluşacak karışıklıkların önüne geçmek, düzen ve karşılıklı ticari faaliyetlerin devamlılığını sağlamak olduğu açıktır.

Gelinen bu noktada, 10.12.1988 tarihli ve 20015 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesine eklenen üçüncü fıkrasının da irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vesikalar” kısmının, “Kayıtların Tevsiki” bölümünün “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227. maddesinin üçüncü fıkrası;

“Bu Kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye day.....arak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” şeklinde düzenlenmiş olup eklenen fıkranın gerekçesinde ise;

“Mükellefler tarafından kull.....makta olan belgelerde bulunması gereken bilgiler, Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde vean Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetkiye day.....arak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan düzenlemelerde yer almaktadır. Uygulamada düzenlenen belgelerde gerek Kanunun gerekse Maliye ve Gümrük Bakanlığının öngördüğü bilgilerin bulunmaması halinde, bu belgelerin geçerli olup olmadığı konusunda tereddütler hâsıl olmuştur. Söz konusu tereddütlerin giderilmesi amacıyla 227 nci maddeye eklenen bu fıkra ile belgelerde öngörülen bilgilerin eksik olması halinde, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Eklenen bu fıkra ile Vergi Usul Kanununa göre veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye day.....arak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin sağlıklı düzenlenmesi amaçlanmıştır.” biçimindeki açıklamalara yer verilmiştir.

Madde gerekçesinde, yasal olarak veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerde, öngörülen bilgilerin eksik olması hâlinde, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağına işaret edilerekan belgelerin sağlıklı düzenlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca hazırlanan 3505 sayılı Kanun tasarısının VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasının eklenmesine dair 3. maddesinin görüşüldüğü sırada, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 23.11.1988 tarihli 29'uncu Birleşiminde söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili.....'in "Bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiç düzenlenmemiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veyahut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve seçik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa, o belgenin tevsik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." şeklindeki ve aynı birleşimde söz alan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı.....'in; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksikliği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir." biçimindeki konuşmalarından, eklenen fıkrayla hedeflenenin; Kanun'a göre kull.....an veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen bilgileri taşımaması durumunda aynı Kanun'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağına işaret etmek olduğu anlaşılmaktadır. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf>-bu tutanak metninin 33 ila 42'nci sayfalarına bkz.)

Vergi Usul Kanunu'nda "hiç düzenlenmemiş sayılma" hâllerinden bir başkası olan ve konumuzla benzer nitelik taşıması nedeniyle değinilmesinde fayda bulunan 213 sayılı Kanun'un 231. maddesinin 5. fıkrası; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." şeklinde olup maddenin gerekçesi ise; "...Belirtilen süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü konulmak suretiyle uygulanacak müeyyide yönünden konuya açıklık getirilmiştir." biçimindedir. Bu fıkrayla, süresinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş olarak kabul edileceği belirtilmiş olup "hiç düzenlenmemiş sayılma" ibaresinin metinde kull.....ma maksadının, böyle bir eylem karşısında uygulanacak müeyyide konusunda tereddüde mahal bırakmamak olduğu açık bir şekilde gerekçede anlatılmıştır. Bu müeyyidenin de Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yer alan, idari vergi cezası niteliğindeki özel usulsüzlük cezası olduğu açıktır. Belirtilen hususlardan sonra Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesine değinilmesinde zorunluluk bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi;

"A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kull.....an 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kull.....amaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." biçiminde düzenlenmiş olup madde gerekçesi;

“...Madde metninde, ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.’ denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takibettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması derpiş olunmaktadır.

İkinci fıkra ise vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmek suretiyle, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceğini öngörmektedir.

Bu hükme göre vergiye tabi olay ve işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir.” şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü maddesinin (A) bendine ilişkin gerekçede, Kanun metninin açık olmadığı durumlarda, hükümlerin, amacı, Kanun’daki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi değerlendirilerek varılan sonuca göre uygulanması öngörülmüş olup CMK’nın 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir” düzenlemesine benzer bir düzenleme getiren aynı maddenin (B) bendinin gerekçesinde ise; vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği belirtilerek ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği dile getirilmiştir. Ayrıca vergisel olay ve işlemlerde defter ve belgelerin kanıt aracı olabilmemesinin yanı sıra bunlar dışında kalan her türlü ispatlama aracıyla vergisel olay ve işlemlerin tespitinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

İdari, mali ve ceza hükümlerini içeren ve kapsamlı bir Kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen “...Öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hâlinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmünün, aynı Kanun’un kaçakçılık suç ve cezalarının yer aldığı 359. maddesinde uygulama yeri olup olmadığı yönünde yaşanan tartışmalar da dikkate alındığında, aynı Kanun’un 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasına göre,an hükmün konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak maddenin yorumlanması ve uygulanması gerekecektir. Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrası, Kanun’un 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre yorumlandığında da, “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresinin Kanun’a eklenme amacının; vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine uymayan mükellef hakkında, VUK’nın 331, 351, 352 ve 353 maddelerinde düzenlenen idari nitelikteki vergi cezası olan usulsüzlük cezalarına ilişkin müeyyidelerin uygulanacağını kesin bir dille belirtmek olduğu, vergi belgelerinde yapılan sahteliğin amaç değil araç olarak kabul edildiği kaçakçılık suçları yönünden ise, bahsi geçen hükmün uygulama yerinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile VUK’nın 227. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile "hiç düzenlenmemiş sayılır" düzenlemesi sonucu itibari ile idari nitelikte cezayı gerektirmekte olup adli cezayı gerektiren aynı Kanun'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır. Nitekim VUK’nın 3. maddesinin (B) bendinde, "vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" denilmek sureti ile fatura ya da benzeri belgelerde bulunması gerekli bazı şekli bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kullanılmasına engel oluşturmadığı anlatılmak istenmiştir. VUK’nın 3. maddesinde VUK’nın 227. maddesinin 3. fıkrası yollaması ile aynı Kanun’un 230 vd. maddelerinde belirtilen şekil şartları eksik olsa bile VUK’nın 3. maddesinin (B) bendi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin

muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispat edilebileceği vurgulanmıştır. Dolayısı ile şekil eksikliği olan bu tür belgelerin delil serbestisi ilkesinin hâkim olduğu adli ceza davasında kull.....masına engel bir durumun bulunmadığı, şekil eksikliği nedeni ile VUK'nın 227. maddesinin 3. fıkrası gereğince fatura ve benzeri belgelerin idari denetimler açısından düzenlenmemiş sayılmasının bu belgelerin adli dava yönünden de yok sayılmasını gerektirmeyeceği kabul edilmelidir.

Aksinin kabulü hâlinde; düzenlediği veya kullandığı faturaları ibraz etmeyerek sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören ve yine kaçakçılık suçları arasında yer alan defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarıyla aynı fıkra da düzenlenen defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânının da kalmayacağı açıktır. Kanun koyucunun böyle bir amaç içerisinde olduğu düşünülmemeyeceğinden söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği sonucuna varılmalıdır.

Bu açıklamalar ışığında uyuşmazlık konusu değerlendirildiğinde;

Elektrik malzemeleri toptan ticareti işi ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettiren sanığın, 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte faturalar kullandığının iddia edildiği olayda, yapılan yargılama sonucunda, Yerel Mahkemece sanık hakkında CMK'nın 223. maddesinin 2. fıkrasının (e) bendi uyarınca verilen beraat hükümlerinin katılan vekilince istinaf edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince, Yerel Mahkemenin sanık hakkında kurduğu beraat hükümlerinin kaldırılmasına, sanığın, katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaparak kullandığı faturalara ulaşılmasına rağmen, dosyada mevcut diğer deliller değerlendirilerek sahte fatura kullanma suçundan iki kez mahkûmiyetine karar verildiği, bu kararın da sanık müdafisi tarafından temyiz edilmesi üzerine, Özel Dairece Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrası uyarınca aynı Kanun'un 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gereken faturalara ulaşılabilmesi nedeniyle suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı tespit edilemeyeceğinden sanığa atılı suçun unsurları itibarıyla oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi isabetsizliğinden bozulmasına karar verildiği anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasının gerekçesine göre, bu Kanun'da yer alan belgelerin sağlıklı düzenlenmesini amaçlayan kanun koyucunun, aynı Kanun'daki kaçakçılık suçunu işleyen veya işleyecek faillerden suçta kullanacağı belgeleri sağlıklı düzenlenmesini beklemeyeceğinin açık olması, aynı maddenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 23.11.1988 tarihli 29'uncu Birleşiminde görüşüldüğü sırada söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili.....'in "bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiç düzenlenmemiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veyahut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve seçik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa, o belgenin tevsik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." şeklindeki ve aynı birleşimde söz alan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı.....'in de; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksikliği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir." biçimindeki konuşmalarıyla madde metninin getiriliş sebebine dikkat çekmeleri, bu madde ile benzer nitelikte olan ve süresinde düzenlenmeyen faturanın da hiç düzenlenmemiş

sayılmasını kabul eden aynı Kanun'un 231. maddesinin beşinci fıkrasındaki hükmün gerekçesinde de "...Belirtilen süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü konulmak suretiyle uygulanacak müeyyide yönünden konuya açıklık getirilmiştir." şeklindeki açıklamaya yer verilmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde; Kanun metinlerine "hiç düzenlenmemiş sayılır" ibaresinin konulmasındaki amacın, bu metinlerdeki eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak müeyyide konusunda bir kesinlik kazandırmak olduğu, ilgili maddelerin gerekçesi ve Meclis Genel Kurulunda yapılan konuşmalardan, işaret edilen müeyyidenin de vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine riayet edilmemesi hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğunun açıkça anlaşıldığı, bu nedenlerle söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamak maksadını taşıdığı, Vergi Usul Kanunu'nun bir bütün hâlinde değerlendirilmesi sonucunda, Kanun'un da şekil şartları eksik faturayı hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge olarak kabul etmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış belgeleri düzenlenmemiş sayarak ilgili denetimlerde bu belgeleri dikkate almamak için "hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki ibareye yer verdiği,an düzenlemenin ceza hukuku kapsamına giren ve yargılamasının adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan aynı Kanun'daki kaçakçılık suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığı, belirtilen nedenlerle faturaların, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi maksadıyla elde bulundurulmasında herhangi bir gereklilik bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin asıl mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği dile getirilmiş olup gerekçesinde de; vergiyi doğuran olay ve işlemleri ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceği öngörülerek defter ve belgeler dışında kalan her türlü ispatlama aracıyla da ispatın mümkün olduğunun belirtilmesi karşısında, sahte fatura kullanma suçlarında beyanname ekinde ibraz edilme zorunluluğu bulunmayan faturaların elde olmaması hâllerinde, dosya kapsamındaki mevcut diğer deliller mahkemelerce değerlendirilerek sanığın, atılı suçu işlediği yönünde kesin sonuca ulaşılması durumunda, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulabileceği mümkün görülmüştür. Böylece, 5271 sayılı CMK'nın 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklindeki genel kuraldan ayrılmayı gerektiren bir durum da söz konusu olmamıştır.

VUK'nın 227. maddesinin 3. fıkrasındaki şekil şartlarına ilişkin düzenleme nedeni ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik suçunda belgede (faturada) şekil şartlarının suçun unsuru olup olmadığı hususu, belgelerin delil olma vasfı ve aldatma kabiliyeti yönünden VUK'nın 3. maddesi ile aynı Kanun'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında düzenlenen 359. maddesi birlikte değerlendirildiğinde daha iyi anlaşılmaktadır. VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı" düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir" denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında

VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fırcasında yapılan bu düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir.

Aksi düşüncenin kabulü hâlinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenmeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânı da kalmayacaktır. Kanun koyucunun böyle bir sonucun ortaya çıkmasını isteyebileceği düşünülmemeyeceğinden,an Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği, bu kabul ve uygulama dışına çıkmanın Kanun'un sistematığına uyarlığının bulunmadığı, işlerliğini bozarak amacı dışında uygulama yapılmasına ve etkinliğinin yok olmasına sebep olacağı açıktır. Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmelidir. Çoğunluk görüşüne katılmayan üç Ceza Genel Kurulu Üyesi; "itirazın reddine karar verilmesi gerektiği" düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

Ulaşılan sonuç karşısında, yalnızca 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğine ilişkin uyumsuzluk konusu bu aşamada değerlendirilmemiştir.

SONUÇ:

Açıklanan nedenlerle;

1- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının KABULÜNE,

2- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 07.05.2018 tarih ve 3390-4256 sayılı bozma kararının KALDIRILMASINA,

3- Dosyanın esası bakımından incelenmek üzere Yargıtay 11. Ceza Dairesine gönderilmesi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİ EDİLMESİNE, 08.11.2018 tarihinde yapılan müzakerede oy çokluğuyla karar verildi.