

**BARO PULLARINDA YAPILAN SAHTECİLİĞİN KIYMETLİ
DAMGADA SAHTECİLİK SUÇU KAPSAMINDA
DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMeyeCEĞİ
MESELESİ**

*The Matter of Whether Conterfeiting on Bar Stamps Can
Be Considered Within the Scope of the Crime of Forgery on
Valuable Stamps*

İlhami ÖZTÜRK*
Arif Emre SÜMER*

ÖZ

En genel tanımıyla suçta ve cezada kanunilik ilkesi, suç teşkil eden fiiller ile bu fiiller karşılığında öngörülen yaptırımların kanunla düzenlenmiş olması anlamını taşır. Türk Ceza Kanunu'nun 199'uncu maddesinde "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçu düzenlenmiştir. Bu suçun konusu olan kıymetli damga kavramı, muayyen bir miktar vergi ya da harcın ödendiğini belgelemek amacıyla kullanılan pulları da kapsar. Türk Hukukunda avukatların vekaletnamelere yapıştırdığı baro pulu gibi bazı pul ve damgalar karşılığında ödenen bedeller vergi veya harç niteliğinde olmayıp, benzeri mali yükümlülük niteliğindedir. Bu çalışmada, karşılığında ödenen bedel itibarıyla benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pullarında yapılan sahtecilik eylemlerinin, "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçuna sebebiyet verip vermeyeceği hususu suçta ve cezada kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanunilik ilkesi, Benzeri mali yükümlülük, Kıymetli damga, Baro pulu, Sahtecilik.

Makalenin Geliş Tarihi: 25.04.2021, **Makalenin Kabul Tarihi:** 26.08.2021.

* Doç. Dr., Boğaziçi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü, ilhami.ozturk@boun.edu.tr. ORCID: 0000-0001-9828-8861

* Arş. Gör., İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı, arifemre.sumer@bakircay.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7382-4922

ABSTRACT

In its most general definition, the principle of legality of crime and punishment means that the acts that constitute a crime and the punishment foreseen for these acts are prescribed by law. The crime of “Counterfeiting Valuable Stamps” is regulated in Article 199 of the Turkish Penal Code (TCK). The concept of valuable stamp, which is the subject of the crime, covers also the stamps which serve to document that a specific amount of tax or fee has been paid. Under the Turkish laws, the fees paid in exchange for certain stamps, such as bar stamps affixed by lawyers to the power of attorneys, are not, tax or duty by their nature but are similar financial obligation. In this study, we will evaluate in the context of the principle of legality of crime and punishment whether fraudulent acts on bar stamps, which are similar financial obligation obligations in terms of the price paid in return, would constitute the crime of “Counterfeiting Valuable Stamps”.

Key Words: Legality principle, Similar financial obligation, Valuable stamp, Bar stamp, Forgery.

GİRİŞ

Suç teşkil eden fiiller ve bu fiiller karşılığında öngörülen yaptırımların kanunla ihdas edilmesini ifade eden ve Anayasa'nın 38'inci maddesi ile Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 2'nci maddesinde düzenlenen ilkeye “Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi” denilmektedir. Eski bir geçmişi olan bu ilke, bireyleri yürütmenin keyfilğine karşı korumak maksadıyla kabul edilmiştir. Bu ilke sonucunda birey, hangi eylemlerinin suç teşkil ettiğini önceden bilecek ve davranışlarını ona göre yönlendirecektir. Ayrıca bu ilke Devletin cezalandırma yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır. Kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak kanunda suç olarak düzenlenmeyen fiil, kıyas yoluyla da suç kapsamına sokulamayacaktır.

TCK'nın 199'uncu maddesinde “Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçu düzenlenmiştir. Kıymetli damga kavramı en genel anlamıyla, muayyen bir vergi veya harcın ödendiğini gösteren belgeyi ifade eder. Üretme ve tedavüle koyma tekeli Devlete ait olan bu damgaların geçerliliğine karşı toplumda bir güven duygusu bulunmaktadır. Bu suçla korunan hukuki değer de kamunun bu güvenidir.

Hukukumuzda bazı damgalar var ki bunlar karşılığında ödenen bedeller, vergi veya harç niteliğinde olmayıp “benzeri mali yükümlülük”

kapsamındadır. Avukatların vekaletnamelere yapıştırdıkları ve bedeli Barolar Birliğine ödenen pullar, benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan damgalara örnektir. TCK'nın 199'uncu maddesinin son fıkrasında düzenlenen suçta, kıymetli damga kapsamında kalan pullar; “*vergi veya harcın ödendiğini gösteren belge*” olarak tanımlandığından, karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük olan bu gibi pullarda yapılan sahtecilik fiillerinin “Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçunu gündeme getirip getirmeyeceği meselesi kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirilmeye muhtaçtır. Çalışmamızda önce suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile kıymetli damgada sahtecilik suçuna genel hatlarıyla değinilecek, ardından benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pulları üzerinde yapılan sahtecilik eylemlerinin “Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçunu oluşturup oluşturmayacağı hususu kanunilik ilkesi bağlamında analiz edilecektir.

I. SUÇTA VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ

A. Genel Olarak

Kanunilik ilkesi genel olarak, bir hukuk normunun kanunla düzenlenme mecburiyetini ifade etmektedir. Bu bakımından söz konusu ilke, yalnızca ceza hukukunda karşılığı olan bir ilke değildir. Örneğin, Anayasa'nın “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüne yer verilmektedir. Bu hüküm “*vergilerin kanuniliği*” ilkesini düzenlemektedir¹. Bu düzenleme uyarınca hukukumuzda; vergilerin, resimlerin, harçların ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla ihdas edilebilmesi mümkündür. Böyle bir ilkenin kabul edilmesinin sebebi, vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılması sonucunda ortaya çıkacak adaletsiz sonuçların önlenmek istenmesidir.²

¹ Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 28; Uğur Yiğit ve İlhami Öztürk, *Yargı Hukuku*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2020) 61; Orçun Avcı, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25/42, (2020), 69-73.

² “...devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk

Vergilerin kanuniliği ilkesi hem vergilerin objektif genel düzenleyici işlemlerle konulmasını hem de sübjektif nitelikteki vergilendirme işlemlerinin kanunlara uygun olarak yapılmasını ve uygulanmasını sağlar³. Vergilendirme işlemleri temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliğinde olmasının vergilerin kanuniliği ilkesinin ana gerekçesi olduğu ifade edilmektedir⁴. Yine vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığının belirlilik ilkesinin ön koşulu olduğu belirtilmektedir. Bunun yanı sıra hukuki güvenlik ilkesi ile birlikte vergilerin kanuniliği ilkesi veri hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engellemekte, kıyas yasağı da belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır⁵. Kıyas yasağının vergi kanunlarının yorumlanmasında özellikle amaçsal yorum çerçevesinde ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturduğu ifade edilmektedir⁶. Vergilerin kanuniliği, kıyas yasağı ve tipiklik göz önüne alındığında yorum yoluyla “vergi kalıbı”nın genişletilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir⁷. Keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçilmesi amacını güden verginin kanuniliği ilkesinin hem birey hem de devlet için koruma alanı oluşturmaktadır⁸. Vergi ödevi ve vergi suç ve cezaları farklı kavramlar olup, vergi ödevi için Anayasanın 73’üncü maddesinde özel düzenleme yapılmışken vergi suç ve cezaları için özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu sebeple vergi suç ve cezalarının da dayanağının diğer tüm suç ve cezalarda olduğu gibi Anayasanın 38’inci maddesi olduğu ifade edilmektedir⁹. Ancak bu durum vergi suç ve cezalarının vergi ödevinin gereklerinden tamamen soyutlandığı anlamına gelmemektedir¹⁰.

Vergi suç ve cezaları bakımından da vergi suç ve cezalarına ilişkin kanuni düzenlemenin hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde açık ve net olarak yapılması temel hak ve özgürlüklerin korunması için belirlilik ve hukuki güvenliğin bir gereğidir¹¹. Bu özellikleri karşılamayan suç ve ceza hem

güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”, AYM, E.2003/73, K.2003/86, 07.10.2003, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>).

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2019), 46.

⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 50.

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 53.

⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, (Bursa: Ekin Kitabevi, 2019), 73.

⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 72.

⁸ Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, (İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2019), 14-15.

⁹ Ali Rıza Aydın, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 233 (2008), 17.

¹⁰ Aydın, 20-21.

¹¹ Aydın, 24.

yükümlüyü zarara uğratması açısından hem de kamu düzeni açısından sorun teşkil edecektir¹². Vergilerin kanuniliği ilkesi modern vergi sistemlerinin tümünde geçerli olup vergi ile ilgili düzenlemelerin kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır¹³. Vergi yükümlüsünün hakları ve korunması noktasında kanunilik, hukuki güvenlik ve belirlilik, eşitlik ve geçmişe yürümezlik bu korumanın yasama ayağıyla ilişkilidir¹⁴. AİHM'in mülkiyet hakkına müdahalenin AİHS gereği yalnızca yasa ile yapılabileceğini ve burada yasa ile kastedilenin maddi anlamda yasa olduğunu, dolayısıyla yasanın altında yer alan düzenlemelerin ve yazılı olmayan hukukun da yasa kapsamında yorumladığı ifade edilmektedir¹⁵. AİHM, kamu otoritesinin keyfi müdahalesine açık metinlerin ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gereken hukuk için öngörülebilir olmaktan çıktığını kabul etmektedir. Bireyin kamu otoritelerinin keyfi müdahalelerine karşı korunabilmesi için takdir yetkisi veren yasanın bu yetkinin kullanım koşulları ve kapsamını da açıkça belirlemesi gerektiği ifade edilmektedir¹⁶. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi AİHS ile de koruma altına alınmış hukuk devletinin esaslı unsurlarından biri olarak kişinin keyfi olarak cezalandırılmasına etkin bir koruma alanı yaratmaktadır. AİHS'in 7'nci maddesinin suçta ve cezada belirliliği de kapsadığı ifade edilmektedir¹⁷. AİHM, ceza yasalarının yorumu noktasında temel ilkenin yasaların dar yorumu olduğunu belirtmektedir. Yine vergi ceza hukuku açısından AİHS'in 7'nci maddesinin pratiğinin zayıf olduğu da ifade edilmektedir¹⁸. Hukuk devletinin gereği olarak suçta ve cezada kanunilik ilkesi temel hak ve özgürlüklerin korunması noktasında bireylere hukuki güvenlik ve belirlilik sağlar¹⁹. Kanunilik ilkesi gereğince suç ve cezalar idarenin kanuna dayanmayan düzenleyici işlemleriyle verilemeyeceği ve idarenin düzenleyici işlemleriyle suç yaratılamayacağı için temel hak ve özgürlüklerin temel güvencelerinden birini oluşturur²⁰. Vergi hukukunda suç ve ceza sisteminin ceza hukukunun genel ilkeleri kabul edilerek ona paralel bir şekilde oluşturulduğu ifade edilmektedir²¹.

¹² Aydın, 27.

¹³ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Gazi Yayınevi, 2017), 4.

¹⁴ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006), 2.

¹⁵ Yaltı, 65.

¹⁶ Yaltı, 66.

¹⁷ Yaltı, 155.

¹⁸ Yaltı, 156.

¹⁹ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, (Bursa: Ekin Yayınları, 2015), 11.

²⁰ Şenyüz, 12.

²¹ Nihal Saban, Vergi Hukuku, (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009), 211.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ise en genel anlamıyla, suçların ve suçlar karşılığında öngörülen yaptırımların ancak kanunla düzenlenebilmesini ifade eder²². Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimse cezalandırılmayacağı gibi, suç teşkil eden fiil karşılığında da kanunda yazılandan fazla cezaya hükmedilemeyecektir²³. Bu ilke ceza hukukun evrensel ilkelerinden biri olmakla beraber hukuk devleti ilkesinin de temellerinden birini teşkil etmektedir²⁴. Nitekim bu ilkeye Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 7'nci maddesinde “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” denilmek suretiyle yer verilmiştir²⁵. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de verdiği kararlarında suçta ve cezada kanunilik ilkesinin önemine işaret etmektedir.²⁶ Suçta ve cezada kanunilik ilkesine İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin de 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında “Hiç kimse işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkum edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez” denilmek suretiyle yer verilmiştir.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesine ulusal hukukumuz açısından bakıldığında; Anayasa'nın “Suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38'inci maddesinin birinci fıkrasında “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” denilmek suretiyle suçların kanuniliği, aynı maddenin üçüncü

²² Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: I, (İstanbul: Der Yayınları, 2016), 21; Faruk Erem, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt I Genel Hükümler, (Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1968), 68; Şenyüz, 10.

²³ Abdullah Batuhan Baytaz, Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum, (İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2018), 8; Erem, 69.

²⁴ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbiri Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 41-42; İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 121-122.

²⁵ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 68.

²⁶ “Mahkemenin bir sanığın kovuşturulmasına ve mahkûm edilmesine yol açan eylemi işlediği sırada, söz konusu eylemi cezalandırılabilir kılan bir kanun hükmünün yürürlükte olduğunu ve verilen cezanın söz konusu hükümle getirilen sınırları aşmadığını teyit etmesi gerekmektedir”, AİHM, Del Río Prada – İspanya Kararı, 42750/09, 21.10.2013, par. 80, (<https://hudoc.echr.coe.int>).

fıkrasında ise “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*” denilmek suretiyle cezaların kanuniliği ilkesi düzenleme altına alınmıştır.²⁷ Bu ilkeye ayrıca Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) ikinci maddesinde de yer verilmiştir. TCK’nın 2’nci maddesinin ilk fıkrası; “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*” hükmünü içermektedir. Görüleceği üzere hem suçların kanuniliği hem de cezaların kanuniliği ilkesi aynı fıkra kapsamında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin benimsenmesi kişilerin keyfi olarak cezalandırılmasını engellemeyi amaçlamaktadır.²⁸ Bu bakımdan bu ilke Devletin cezalandırma yetkisini sınırlandırıcı bir etki doğurur²⁹. Bireyin fiili yasada suç olarak öngörülen düzenlemenin unsurlarını taşıyor ise hâkim tarafından cezalandırılmayacaktır³⁰. Bu ilkeyle ayrıca, kişi hangi fiillerin suç olarak düzenlendiğini önceden bilerek davranışlarını ona göre yönlendirecektir.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ceza kanunlarının uygulanmasında birtakım sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar; belirlilik ilkesi, geriye yürüme yasağı, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza ihdas edilememesi, örf

²⁷ Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, (Ankara: Savaş Yayınevi, 2013), 41; 1924 Anayasa’sında suçta ve cezada kanunilik ilkesine açık bir şekilde yer verilmemiştir. İlgili Anayasa’nın 68’inci maddesinin üçüncü fıkrasında “*Tabii haklardan olan hürriyetin sınırı, başkalarının hürriyetinin sınırındır. Bu sınır ancak kanun tarafından belirlenir*” denilmek suretiyle, bu ilke dolaylı da olsa düzenlenmiştir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi 1961 Anayasa’sının ise 33’üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmaktaydı. İlgili maddenin ilk üç fıkrası şu hükümlere yer verilmekteydi: “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz. Cezalar ve ceza tedbirleri ancak kanunla konulur. Kimseye, suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*” Cumhuriyet döneminden önce de suçta ve cezada kanunilik ilkesine 1876 tarihli Kanuni Esasi’nin 10’uncu maddesinde yer verilmekteydi.

²⁸ Bu husus Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulanmaktadır: “*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiiller dolayısıyla keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte; buna ek olarak suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır*”, AYM, Karlıs A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 15.04.2014, 2013/849, par. 32, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>).

²⁹ Berrin Akbulut, Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 98.

³⁰ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, (İstanbul: Beta Yayınevi, 2014), 45.

ve adet hukukunun ceza hukukunda doğrudan kaynak olamaması ve kıyasa yol açacak şekilde genişletici yorum yapılamamasıdır. Burada söz konusu sonuçlardan yalnızca çalışmanın konusunu ilgilendiren belirlilik ilkesi ve kıyas yasağı yasağından bahsedilecektir.

B. Kanunilik İlkesinin Sonuçları

1. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, suç ve ceza içeren kanun normunun hukukçu olmayan tarafsız kişiler tarafından da rahatlıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmesini ifade etmektedir³¹. Nitekim bu husus, TCK'nın 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında da suç sayılan fiillerin “açıkça” kaleme alınması gerektiği şeklinde ele alınmaktadır³². Suç ve ceza içeren normda açıklama öyle iyi yapılmalıdır ki bireyler hangi eylemlerinin suç teşkil ettiğini hangilerinin yasal çerçeve dahilinde kaldığını önceden bilmelidir³³. Belirlilik ilkesi kanun koyucuya yükümlülük yüklemektedir. Buna göre, kanun koyucu ceza kanunları ihdas ederken, bu kanunlarda öngörülen hükümleri belirlilik ilkesine uygun, bireylerin anlayacağı bir dilde düzenlemelidir.

2. Kıyas Yasağı

Kıyas, kanunda düzenlenmeyen bir olayın kanunda düzenlenen başka bir kurala benzetilerek doldurulması işlemidir³⁴. Kıyas işlemi bu yönüyle, kanunda düzenlenmiş bir normun kapsamının ve anlamının ortaya koyulması için yapılan düşünsel bir faaliyet anlamına gelen “yorum” kavramından farklıdır³⁵. Ceza hukukunda yorum serbest ancak kıyas yasaktır³⁶. Bu sonuç,

³¹ Öztürk ve Erdem, 45.

³² Baytaş, 72.

³³ Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 16.

³⁴ Centel, Zafer ve Çakmut, 53; Öztürk ve Erdem, 48; Akbulut, 112; Bu kavram hukuk sözlüğünde; “Yasalarda düzenlenen belli bir hukuki durum ve ilişki için konulmuş hükümlerden yararlanarak, o durum ve ilişkiye benzeyen ve fakat yasalarda düzenlenmemiş bir durum ve ilişkiyi çözümlenme yöntemi” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanım için bkz. Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2011), 766; Bir diğer tanım için bkz. Remzi Alpdündar, İlgili Kanun Maddeleri ve Tevhidi İçtihat Kararlarıyla Yeni Hukuk Sözlüğü, (İstanbul: Arpaz Yayınevi, 1977), 184: “Birbirine benzeyen sosyal kuruluşlara ilişkin hükümlerin birbirleriyle kıyaslanarak adı geçen kuruluşlara ait genel prensiplerin yasada düzenlenmemiş kuruluşlara uygulanması.”

³⁵ Özbek, Doğan ve Bacaksız, Genel Hükümler, 70; Yorum kavramı hukuk sözlüğünde; “Yasa, tüzük, yönetmelik, karar gibi her türlü belgedeki ifadenin açıklanması ve belirlenmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Yılmaz, 1511.

³⁶ Hakeri, 29.

TCK'nın 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz*” denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Ceza hukukunda yorum faaliyetinin serbest olduğunu ifade etmekle beraber, kıyasa yol açacak şekilde genişletici yorum yapılması yasaktır. Bu hususa da TCK'nın 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında “*Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz*” denilmek suretiyle yer verilmiştir. Önemle ifade etmek gerekir ki, ceza hukukunda yasak olan genişletici yorum yapmak değil, bu yorum yönteminin kıyasa yol açacak şekilde kullanılmasıdır³⁷. Dolayısıyla ceza hukukunda genişletici yorum yapmak serbesttir. Genişletici yorum, hukuk normunun anlamının kanun koyucunun kastettiğinden dar olması halinde normun anlamının genişletilmesi için yapılan yorum çeşididir.

II. KIYMETLİ DAMGADA SAHTECİLİK SUÇU

A. Genel Olarak

İnsanlar, toplum halinde yaşamının gereği olarak kendilerine kamu idaresi tarafından ya da kamu idaresinin denetim ve gözetimi altında sunulan bazı belge ve kağıtların geçerliliğine güven duyma ihtiyacı hissederler³⁸. Bu güven duygusuna “kamu güveni” denmektedir³⁹. Kamu güveni doktrinde, “*hukuk düzeninin herhangi bir hukuki olayı ispat yeteneği tanıdığı şeylere, doğruluk ve gerçekliğine herkes tarafından güvenilmesini emrettiği dış şekil ve alametlerin sahtekarlıktan korunmalarını görmek ve bilmekten ibaret genel ve toplumsal bir hak ve menfaattir*” şeklinde ifade edilmektedir⁴⁰.

TCK'nın “Topluma Karşı Suçlar” kısmının dördüncü bölümünde kamu güvenine karşı işlenen suçlar düzenlenmiştir. Bu suçlar sırayla; parada, paraya eşit sayılan değerlerde, kıymetli damgada, mühürde ve resmi belge ile özel belgede sahtecilik suçlarıdır. Tüm bu suçlarda; ilgili belgelerin, paraların, para sayılan değerlerin, damgaların ve mühürlerin geçerliliğine ilişkin toplumun

³⁷ Akbulut, 133.

³⁸ İslam Safa Kaya ve Ali Cengiz, “Türk Ceza Hukukunda Kıymetli Damgada Sahtecilik Suçu”, Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi, 9/1 (2019), 7.

³⁹ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 713; Mustafa Özen, Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Özel Hükümler, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 385.

⁴⁰ Sahir Erman ve Çetin Özek, Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar, (İstanbul: Dünya Yayınevi, 1996), 7.

bir güveni söz konusudur⁴¹. Zira bazı şekil, işaret ve belgelerin gerçekliğine inanılarak hareket etmek sosyal hayatın vazgeçilmez bir gereğidir⁴². TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen Kıymetli Damgada Sahtecilik suçunda korunan hukuki değer de toplumun, Devlet tarafından sunulan bazı değerli belge ve kağıtların geçerliliğine duyduğu kamu güvenidir⁴³. Zira kıymetli damgaları üretme ve piyasaya sürme tekeli Devlette olunca, toplumda bu damgaların hukuki geçerliliğine karşı bir itimat oluşacak, damgalarda sahtecilik yapılması halinde ise kamunun bunlara karşı duyduğu güven duygusu zedelenmiş olacaktır.

Madde gerekçesinde de kıymetli damgalarda sahtecilik fiillerinin suç olarak düzenlenmesinin sebebi yukarıda söylenenlere paralel olarak şu şekilde ifade edilmiştir: *“Kıymetli damga esasta, bir vasıtalı verginin veya harcın ödendiğini gösteren belgedir. Özel kanunlar birtakım işlemlerin bu gibi damgaları içeren kağıtlar üzerine yazılmasını veya bu işlemlerin onaylanması için belirli değerlerde damga pulunun işlemler üzerine yapıştırılıp imha olunmasını yahut posta hizmetlerinden yararlanmak isteyen kimsenin, idarece saptanan değerlerde posta pulunu hizmetin konusunu teşkil eden mektup veya paket üzerine yapıştırmasını zorunlu kılar. Böylece sözü edilen kağıtlarla pullar, bir vergi veya harcın ödendiğini belgeler; bununla beraber kıymetli damgaların, üzerlerinde taşıdıkları nominal değerle alınıp satıldıkları ve çok kere, bir ödeme vasıtası olarak tedavül ettikleri, ayrıca bu gibi damgaları basmak veya piyasaya sürmek tekelinin de Devlete ait olduğu bilinmektedir. İşte bu iki vasıf, kıymetli damgaları bir vergi veya harcın ödendiğini gösteren bir makbuz olmaktan çıkarmakta ve paraya yaklaştırmaktadır. Bu nedenle, kıymetli damgalarda sahtecilik fiilleri, ayrı bir suç olarak tanımlanmıştır.”*⁴⁴

Suçun konusu kıymetli damgalardır⁴⁵. Kıymetli damga kavramı doktrinde, “dolaylı bir verginin” ya da “harcın” ödendiğini gösterme fonksiyonuna haiz makbuz olarak ifade edilmektedir⁴⁶. Bu kavram TCK'nın

⁴¹ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, (Ankara: Yetkin Yayınevi, 2014), 496.

⁴² Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Özel Kısım, (Ankara: Savaş Yayınevi, 2015), 208.

⁴³ Osman Yaşar, Hasan Tahsin Gökcan ve Mustafa Artuç, Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu 5. Cilt, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2014), 6084.

⁴⁴ Bkz.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c059/tbmm22059119ss0664.pdf>.

⁴⁵ Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Topluma Karşı Suçlar, (Ankara: US-A Yayıncılık, 2012), 146.

⁴⁶ Kaya ve Cengiz, 9; Benzer yönde bir tanıma madde gerekçesinde de yer verilmektedir. Bu kavram 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nun 322'nci maddesinde ise şu şekilde

199'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında ise kıymetli damga sayılan diğer pul ve kağıtlarla birlikte şu şekilde tanımlanmaktadır: *“Damgalı kağıtlar, damga ve posta pulları ve muayyen bir miktar vergi veya harcın ödendiğini belgelemek amacıyla kullanılan pullar, kıymetli damga sayılır.”* Görüleceği üzere kanun koyucu suç tipinde; damgalı kağıtları, damga ve posta pullarını doğrudan kıymetli damga kabul ederken, diğer pullar bakımından muayyen bir vergi veya harcın ödendiğini gösterir mahiyette olma niteliğini aramaktadır. Bu nitelikte olmayan damga ve pulların kıymetli damga olarak kabul edilip bu suç kapsamına alınması mümkün değildir⁴⁷. Kıymetli damgalardan olan damgalı kağıtlar, *“Devlet tarafından filigranlı kağıt üzerine basılıp, bir köşesinde vasıtalı bir verginin tahsil edilmiş olduğunu ifade eden pul şekli olan kağıtlardır”*⁴⁸. Damga pulları, *“resmi bir işleme ait vergi veya harcın alındığını, bir imza veya olayın onaylanmasını veya bir resmi belgenin usulüne uygun olarak verildiğini belgelemek amacıyla devlet tarafından çıkarılan pullardır”*⁴⁹. Posta pulları ise, *“posta harcının ödenmesinde kullanılmak üzere Devlet tarafından Kanunla çıkarılan, matbu, arkası zamlı, gönderen veya yetkili kamu görevlisi tarafından belirli bir harcın ödendiğini belgelemek amacıyla posta gönderilerine yapıştırılan kıymetli damgalardır”*⁵⁰. Kural olarak belirli bir vergi veya harcın ödenmesi durumunda, ödemeyi kabul eden merciin ödeme/tahsilat makbuzu vermesi gerekmektedir. Fakat, özel bir yasa hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak bu harç veya verginin ödendiğini belgeleyici nitelikte pul çıkarılması durumunda bu tür pullar da madde kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu tür pulların da kanunen yetkili kılınan kamu idaresi tarafından bastırılmış olması gerekir⁵¹.

Bir damganın kıymetli damga sayılabilmesi için; kanuna dayalı olarak çıkarılması, damganın resmi olarak kullanımda bulunuyor olması ve üzerinde iptal edildiğine ilişkin bir işaretin bulunmaması gerekir⁵². Bu suçun oluşabilmesi için kıymetli damganın milli veya yabancı olması arasında bir

tanımlanmaktaydı: *“Ceza kanunundaki kıymetli damgalardan maksat, hususî kanunlara göre çıkarılmış olan damgalı kağıtlar ve damgaya yarayan markalar, pullar ve pula muadil tutulan sair kıymetli kağıtlardır.”* Bkz. Sahir Erman, “Para, İtibarı Amme Kâğıtları, Kıymetli Damgalar ve Amme Nakliyat İşletmeleri Biletlerinin Taklidi Suçu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8/1 (1951), 270.

⁴⁷ Hafizoğulları ve Özen, 147.

⁴⁸ Erman, 270.

⁴⁹ Ali Parlar, Türk Ceza Kanunu Şerhi Cilt:2, (Ankara: Bilge Yayınevi, 2015), 3120.

⁵⁰ Parlar, 3120.

⁵¹ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6085.

⁵² Yasin Aslan, “Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, Ankara Barosu Dergisi, 2 (2015), 156.

fark bulunmamaktadır.⁵³ Ayrıca, sahte kıymetli damganın “aldatıcılık” niteliğini haiz olması gerekmektedir⁵⁴. Sıradan bir kimsenin yapacağı basit bir gözlem sonucunda damganın sahteliği anlaşılıyor ise, kıymetli damgada sahtecilik suçunun oluşmayacağı kabul edilmektedir.⁵⁵

Kıymetli damgada sahtecilik suçu fail bakımından herhangi bir özellik göstermez. Bu suçun faili herkes olabilir⁵⁶. Suçun mağduru ise toplumdaki herkeştir⁵⁷. Zira bu suç, TCK'nın “Topluma Karşı Suçlar” kısmında düzenlenen ve koruduğu hukuki değer “kamu güveni” olduğu bir suçtur. Bu suçtan münhasıran bazı kişiler zarar görebilirse de suçun esas mağduru toplumdur⁵⁸. Suçtan zarar gördükleri için kıymetli damgaları üretmekle görevli kamu kurumlarının, açılan kamu davasına katılma hakları bulunmaktadır.

⁵³ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6085; Doktrinde *Hafizoğulları/Özen* madde gerekçesinde ifade edilen bu durumun madde kapsamına dahil edilip edilmeyeceğinin tartışmalı olmasının yanında, kanunun maksudından ötürü yapılacak genişletici bir yorum ile yabancı kıymetli damgaların da bu suçun konusunu oluşturabileceğini ifade etmektedirler. Bkz. *Hafizoğulları ve Özen*, 146.

⁵⁴ “...suça konu hologramların bu vasıflara sahip olup olmadığı ve 26.06.2008 tarihli kriminal raporda inceleme konusu hologramların motorlu araç trafik belgelerinin arka yüzlerindeki muayene hanelerinde sahte olarak yapılmış olan araç muayene işlemlerine istinaden kullanılmaları durumunda aldatma kabiliyetine haiz oldukları belirtilmesine göre; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından; belgelerde yapılan sahteciliğin aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının takdir ve tayini mahkemeye ait olması karşısında emanete kayıtlı suça konu hologramların duruşmaya getirilip incelenmek suretiyle, özellikleri duruşma tutanağına yazıldıktan ve denetime olanak verecek şekilde dosyada bulundurulduktan sonra, işgal kabiliyetinin bulunup bulunmadığı hususları araştırmalarla sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma ile yazılı şekilde hüküm kurulması...”, Y. 8.CD., 32435/30416, 23.12.2013, (Karar için bkz. M. Emin Artuk, Ahmet Gökcan ve A. Caner Yenidünya, *Türk Ceza Kanunu Şerhi* 4.Cilt, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2014), 5822.

⁵⁵ Hasan Gerçekler, *Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt II*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 1853; Bu konuda bkz. Y. 8.CD., E. 2006/10469, K. 2008/99, 15.01.2008, (www.legalbank.net): “*Dava konusu pulların sahte olup olmadığına, aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünden alınacak rapor ile saptanıp sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken...*”

⁵⁶ Parlar, 3121.

⁵⁷ Gerçekler, 1853.

⁵⁸ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6084.

B. Fiil

TCK'nın 199'uncu maddesinin ilk fıkrasında kıymetli damgayı sahte olarak üretmek, ülkeye sokmak, nakletmek, muhafaza etmek ve tedavüle koymak fiilleri cezalandırılmaktadır.

Sahte olarak üretmek fiili, maddede sayılan kıymetli damgaları aslına benzer ve kişileri aldatacak şekilde düzenlemek anlamına gelmektedir⁵⁹. Sahte kıymetli damgaları ülkeye sokmak fiilinden, yurtdışında sahte olarak üretilen kıymetli damgaların daha sonra çeşitli yollarla ülkeye sokulması anlaşılmalıdır. Sahte kıymetli damgayı muhafaza etme fiilinden, kıymetli damgaları çeşitli amaçlar doğrultusunda saklamak; nakletmek fiilinden, sahte kıymetli damgaları bir yerden başka bir yere aktarmak, transfer etmek ve son olarak tedavüle koymak fiilinden ise sahte kıymetli damgaları dolaşıma sokmak anlaşılmalıdır.

Görüleceği üzere bu suç seçimlik hareketli bir suçtur. Suçun oluşması için maddede sayılan fiillerden birini işlemek yeterlidir. Failin fıkrada sayılan birden fazla fiili işlemesi halinde hakkında tek bir cezaya hükmedilecek ancak bu durum temel cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulacaktır⁶⁰. Bu fiiller karşılığında öngörülen ceza, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve adli para cezasıdır.

Maddenin ikinci fıkrasında sahte kıymetli damgayı bilerek kabul etme fiili suç olarak düzenlenmiştir. Bu fıkrada ilk fıkradakinden bağımsız bir suç tipine yer verilmiştir⁶¹. Madde gerekçesinde de ifade edildiği gibi bu suçun tamamlanması için failin sahte olduğunu bildiği kıymetli damgayı kabul etmesi yeterlidir⁶². Ayrıca bu damgayı kullanmasına gerek bulunmamaktadır⁶³. Elbette bu suçun failinin ilk fıkradaki fiillerin işlenişine iştirak etmemiş olması gerekmektedir⁶⁴. Bu suç karşılığında öngörülen ceza, üç aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasıdır.

⁵⁹ Gerçekler, 1853.

⁶⁰ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6085.

⁶¹ Hafizoğulları ve Özen, 147.

⁶² "Kırtasiyeciler dükkanı işleten sanığın savunmasında, suç konusu damga pullarını açık kimliğini bilmediği Konyalı bir şahıstan aldığı, aslında damga pullarını Mal Müdürlüğünden alması gerektiğini bildiğini belirtmesi, 24.06.2002 tarihli tutanak ve Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünün 13.3.2003 tarihli Uzmanlar Kurulu raporu karşısında; yükletilen suçun oluştuğu gözetilmeden yetersiz gerekçeyle beraat kararı verilmesi...", Y. 4.CD., E. 2004/3404, K. 2006/4140, 22.02.2006, (www.legalbank.net.tr).

⁶³ Kaya ve Cengiz, 14.

⁶⁴ Aslan, 156.

Maddenin üçüncü fıkrasında ise, sahteliği bilinmeden kabul edilen kıymetli damganın bu niteliğinin daha sonradan öğrenilmesine rağmen dolaşıma sokulması suç olarak düzenlenmiştir⁶⁵. Bu suç karşılığında öngörülen ceza ise bir aydan altı aya kadar hapis cezasıdır.

C. Manevi Unsur

Suçlar kural olarak ancak kast ile işlenebilirler. Bir suçun taksirle işlenebilmesi, kanunda münhasıran düzenlenmesine bağlıdır. Kast kavramı TCK'nın 21'inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre kast, "*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*" Kıymetli damgada sahtecilik suçu da ancak kasten işlenebilir⁶⁶.

Birinci fıkrada düzenlenen seçimlik hareketlerin işlenmesinde herhangi bir saik aranmadığından, bu fiiller olası kastla işlenebilirler⁶⁷. Ancak ikinci ve üçüncü fıkrada düzenlenen suç tiplerinde "bilme" unsuru arandığından, bu suçlar ancak doğrudan kastla işlenebilirler⁶⁸. Zira, kanuni tipte açıkça "bilme" unsurunun arandığı suç tiplerinin olası kastla işlenmesi mümkün değildir⁶⁹.

D. Suç Tipi ile İlgili Diğer Özellikler

Kıymetli damgada sahtecilik suçu, sırf hareket suçudur. Dolayısıyla suçun oluşması için hareketin yapılması yeterli olup, ayrıca bir zarar ya da somut tehlike şeklinde bir neticenin meydana gelmesi gerekmemektedir⁷⁰. Doktrinde sırf hareket suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığını ifade eden yazarlar bulunmakla beraber, genel olarak kıymetli damgada sahtecilik suçuna teşebbüsün mümkün olduğu ifade edilmektedir.⁷¹ Örneğin, failin kıymetli damgayı sahte olarak üretmeye başladıktan sonra yakalanması durumunda suç teşebbüs aşamasında kalmıştır.

Kıymetli damgada sahtecilik suçuna; müşterek fail, azmettiren veya yardım eden olarak iştirak etmek mümkündür⁷². Hukuka uygunluk

⁶⁵ Parlar, 3121; Hafizoğulları ve Özen, 148.

⁶⁶ Hafizoğulları ve Özen, 150.

⁶⁷ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6086.

⁶⁸ Kaya ve Cengiz, 17.

⁶⁹ Akbulut, 414.

⁷⁰ Gerçekler, 1852.

⁷¹ Parlar, 3122; Sırf hareket ya da diğer bir ismiyle neticesi harekete bitişik suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı görüşü için bkz. Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: II, (İstanbul: Der Yayınları, 2019), 152.

⁷² Gerçekler, 1854.

sebeplerinin bu suç tipi bakımından gündeme gelmesi oldukça zordur. Bu suç tipinde, cebir ve tehdide maruz kalma ve zorunluluk hali gibi bazı kusurluluğu etkileyen sebeplerin gündeme gelmesi mümkündür.

Son olarak, TCK'nın 201'inci maddesinin ilk fıkrasında bu suç bakımından bir etkin pişmanlık hali öngörülmüştür. Etkin pişmanlık kurumunun hukuki niteliği, cezayı ortadan kaldıran ya da azaltan şahsi bir sebeptir⁷³. Hukukumuzda genel bir etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmeyip, yalnızca bazı suçlar bakımından bu müessese mümkün kılınmıştır⁷⁴. Etkin pişmanlık, suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmasından sonra gündeme gelir⁷⁵. Dolayısıyla bu müessese, kast ve kusurluluğunun dışında değerlendirilir⁷⁶. Etkin pişmanlığın varlığı halinde fiilin suç olma vasfı devam ettiğinden, güvenlik tedbirlerine hükmetmek mümkündür⁷⁷.

İlgili etkin pişmanlık düzenlemesi şu açıklamalara yer vermektedir: *“Sahte olarak para veya kıymetli damga üreten, ülkeye sokan, nakleden, muhafaza eden veya kabul eden kişi, bu para veya kıymetli damgaları tedavüle koymadan ve resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce, diğer suç ortaklarını ve sahte olarak üretilen para veya kıymetli damgaların üretildiği veya saklandığı yerleri merciiine haber verirse, verilen bilginin suç ortaklarının yakalanmasını ve sahte olarak üretilen para veya kıymetli damgaların ele geçirilmesini sağlaması halinde, hakkında cezaya hükmolunmaz.”* Bu etkin pişmanlık hükmüne göre, kıymetli damgada sahtecilik suçu failinin, suç oluştuktan sonra ancak resmi makamlar haber almadan önce suç ortaklarını yakalatması ve sahte kıymetli damgaların ele geçirilmesini sağlaması halinde hakkında cezaya hükmolunmayacaktır.⁷⁸ Doktrinde azınlıkta kalan bir görüşe göre, failin etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmesi için suçun doğumunu engellemesi yeterli olup suç ortaklarını yakalatması gerekmemektedir⁷⁹.

⁷³ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 444.

⁷⁴ Dönmezer ve Erman, *Cilt II*, 414.

⁷⁵ Soyaslan, 315; Mehmet Gödekli, “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7/29 (2017), 283.

⁷⁶ Yasemin Baba, *Türk Ceza Kanunu'nda Etkin Pişmanlık*, (İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2013), 21.

⁷⁷ Baba, 22.

⁷⁸ Serkan Meraklı, “Parada Sahtecilik Suçu (TCK m.197)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 26/2 (2020), 768; Hafizoğulları ve Özen, 151.

⁷⁹ Aslan, 157.

III. KARŞILIĞINDA ÖDENEN BEDELİN BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK NİTELİĞİNDE OLDUĞU BARO PULLARININ KIYMETLİ DAMGADA SAHTECİLİK SUÇUNA KONU OLUP OLAMAYACAĞI

A. Benzeri Mali Yükümlülükler

Kamunun genel ihtiyaçlarının değil; belirli grupların özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak amacıyla alındıkları için çoğunlukla genel bütçeye değil özel fonlara aktarıldıkları ifade edilmektedir. Bu yükümlülüklerin vergilerle ortak yönünü alınmalarının kamu gücüne dayanması oluştururken bunları vergilerden ayıran en önemli özellik ise kamusal harcamaların genel bir kaynağı olmamaları ve belli ihtiyaçlara tahsis edilmeleri olarak belirtilmektedir⁸⁰. Bir mali yükümün benzeri mali yüküm sayılması için kişinin değil, yasa koyucunun iradesiyle ödemenin zorunlu olması gerekmektedir. Bu sebeple benzeri mali yüküm için zorunlu özelliği taşıması gerektiği ifade edilmektedir⁸¹. Anayasa Mahkemesi'nin benzeri mali yükümlülük değerlendirmesinde ölçü geliştiremediği ve tutarsız olduğu belirtilmektedir. Anayasada ve kanuni düzenlemelerde benzeri mali yükümlülük kavramı tanımlandığı için bu kavramın nitelendirilmesinde “vergi” kavramından ve onun anayasal ölçülerinden yararlanılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu bağlamda benzeri mali yükümlülük nitelenmesinde vergilendirme ilkeleri, verginin tanımı ve/veya unsurları ölçü olarak alınmalıdır.⁸² Vergilendirmede temel ölçü norm olan Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki vergilendirme ilkeleri sosyal hukuk devletinin somutlaşmış ifadesi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸³

Elde edilmesi için ödenen bedel benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan bazı damga ve pulların, kıymetli damgada sahtecilik suçuna konu olup olamayacağını değerlendirmeye geçmeden önce, benzeri mali yükümlülük kavramının ne anlama geldiğini kısaca ortaya koymak gerekecektir.

⁸⁰ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülşen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 8-9.

⁸¹ Saban, 7.

⁸² Saban, 10-11.

⁸³ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2000), 83.

Devletin kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getirebilmek için çeşitli kaynaklardan anayasal sınırlar içerisinde elde edilen gelirlere kamu gelirleri denir⁸⁴. Kamu gelirleri arasında ilk sırayı vergiler alır⁸⁵. Devlet, kendisine Anayasa'nın 2'nci maddesiyle yüklenen "sosyal bir hukuk devleti" olma vasfının gereği olarak, sosyal adaleti sağlamak ve toplumsal dengeyi korumak adına yapacağı kamu harcamalarının önemli bir çoğunluğunu vergiler aracılığıyla finanse eder⁸⁶. Nitekim Anayasa'nın mali yükümlülükleri düzenlediği 73'üncü maddesi "*Vergi ödevi*" başlığını taşımakta ve maddenin ilk fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" denilmek suretiyle, bu yükümlülük için ana ilke ortaya koyulmaktadır⁸⁷. Vergi, Devletin kamu harcamalarını karşılamak için bireylerden cebren ve özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirlerdir⁸⁸. Ancak kamu gelirleri yalnızca vergilerle sınırlı değildir. Bunun yanı sıra; harçlar, resimler, benzeri mali yükümlülükler, şerefiyeler, borçlanma gelirleri, bağışlar, ganimetler ve para cezaları gibi çeşitli kamu gelirleri de bulunmaktadır.⁸⁹

Yukarıda da ifade edildiği gibi birer kamu geliri niteliğinde olan vergi ve diğer mali yükümlülükler Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Maddede bu mali yükümlülüklerin tanımı yapılmamakla beraber; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilmek suretiyle vergi ve diğer mali yükümlülüklerin ancak kanunla öngörülebileceğini düzenlenmiştir. Buna geniş anlamda "vergilerin kanuniliği" ilkesi denilmektedir.⁹⁰

Anayasa'da öngörülen mali yükümlülüklerden biri olan benzeri mali yükümlülük kavramı, kamu gelirleri içinde önemli bir yer işgal etse de yeterince açıklığa kavuşturulmamıştır.⁹¹ Benzeri mali yükümlülükleri kısaca; kamunun genel ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade, belli bazı ihtiyaçların finanse edilmesi amacıyla alınan ve çoğu zaman Devlet bütçesi yerine Devlet

⁸⁴ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, (Ankara: Gazi Yayınevi, 2020), 105.

⁸⁵ İlhami Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2016), 4.

⁸⁶ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 21.

⁸⁷ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2014), 204.

⁸⁸ Taşkan, 21;

⁸⁹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, 107; Karakoç, Vergi, 71.

⁹⁰ Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15 (2013), 1264.

⁹¹ Uğur Yiğit ve İlhami Öztürk, "Maden Arama ve İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Mali Yükümlülükler ve Bunların Hukuki Niteliğinin Analizi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 21/3 (2017), 291.

bütçesi dışındaki kuruluşlara ya da belli bazı fonlara aktarılan gelirler şeklinde ifade etmek mümkündür.⁹² Vergiler ile elde edilen gelirler kamunun menfaati için kullanılırken, benzeri mali yükümlülüklerle elde edilen kamu gelirleri kural olarak, bu yükümlülük kendisine yüklenen kişi veya grubun yararına bırakılır.⁹³ Yani, bu gelirin dolaylı olarak yararına bırakıldığı kişi veya grup ile yükümlü kişi veya grup arasında organik bir ilişki bulunmaktadır.⁹⁴ Bu farklılık benzeri mali yükümlülükleri vergilerden ayıran özelliklerden biridir. Nitekim karşılıksız olma; vergileri resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden ayıran temel noktadır.⁹⁵ Benzeri mali yükümlülükler, cebren tahsil edilmeleri bakımından ise vergilere benzemektedir.⁹⁶

Bu sebeple, doktrinde benzeri mali yükümlülük terimi yerine “*grup bağlantılı mali yükümlülük*” ibaresinin düşünülebileceği önerisinde bulunulmuş, benzeri mali yükümlülükleri vergilerden ayıran kriter olarak mali yükümlülüğün genele değil aksine belli bir yükümlü grubun⁹⁷ yarar ve

⁹² Ömer Uluatam, Kamu Maliyesi, (Ankara: İmaj Yayınevi, 2012), 298; İlhami Öztürk, “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenmesi Gereken Bedellerin Takip Ve Tahsil Usulü”, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6/12 (2017), 60.

⁹³ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 58; Funda Başaran, “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, Vergi Sorunları Dergisi, 118 (1998), 116-131.

⁹⁴ Fiğen Özer, Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler, Yayımlanmamış Doktora Tezi, (İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2009), 20.

⁹⁵ Yiğit ve Öztürk, Maden Arama, 290.

⁹⁶ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 22.

⁹⁷ Türk hukuk sisteminde, benzeri mali yükümlülükle yükümlendirilen grup, her zaman genelden ayırt edilebilen, belirlenebilir bir grup olma şartını taşımaz. Eğitime katkı payı ile gelir ve kurumlar vergisi üzerinden alınan savunma sanayi fonu kesintilerinde yükümlü tutulan grup homojen ve belirlenebilir bir grup değildir. Benzer şekilde, çevre katkı payı ödemekle yükümlü olan grubun da homojen ve genelden ayırt edilebilen bir grup olduğu söylenilemeyeceği gibi, bu yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin kullanım amacına yakınlık veya aynı şartlara tabi olma gibi grubu genelden ayırt edecek bir kriter de söz konusu değildir. Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla alınan çevre katkı payından sağlanan gelirlerle yapılacak olan harcamalarda belli bir grubun değil genel kamu yararı söz konusu olduğundan burada “grup bağlantılı mali yükümlülük” ibaresinin kullanılması uygun olmayacaktır. Alman hukuku uyarınca, benzeri mali yükümlülük için homojen bir yükümlü grubun varlığı şart iken Türk hukukunda homojen bir yükümlü grubunun varlığı benzeri mali yükümlülüklerin tamamında söz konusu değildir. Bu itibarla Anayasa’nın 73’üncü maddesinde zikredilen “benzeri mali yükümlülükler”in tamamını kapsayacak şekilde “grup bağlantılı mali yükümlülük” ibaresinin kullanımının uygun olmayacağı düşünülmektedir. Ancak, “grup bağlantılı mali yükümlülük” niteliğinin, özellikle benzeri mali yükümlülükler ile resim ya da harç arasında ayırım yapmada çok önemli bir ölçüt olduğunu belirtmekte yarar vardır. Bkz. Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 12.

sorumluluk alanına ait olması kabul edilmiş, benzeri mali yükümlü yükümlendirilen grubun homojen bir grup olması ve genelden ayırt edilebilmesi, elde edilen bu gelirin yararına kullanıldığı grubun yükümlü grupla organik bir ilişki içinde bulunması gerektiği ifade edilmiştir⁹⁸.

Benzeri mali yükümlülükler; odalara ödenen kayıt ücreti, yıllık aidat, munzam aidat ve belge bedelleri, borsalara ödenen kayıt ücreti, yıllık aidat, munzam aidat ve belge bedelleri, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne ödenen aidat ve ücretler, Türkiye Barolar Birliği'ne ödenen pul bedelleri ile barolara ödenen pul bedeli ve baro keseneği gibi ödemeler, arabuluculuk aidatları, TRT payı ve Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi'ne ödenen sınav ücretleri örnek olarak gösterilebilir⁹⁹.

Aşağıda, karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pullarının özelliklerine değinilip, ardından bu pullarda yapılan sahtecilik eylemlerinin TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçunu oluşturup oluşturmayacağı, suçta ve cezada kanunilik ilkesi bağlamında ele alınacaktır.

B. Vekaletnamelere Yapıştırılmak Üzere Avukatlar Tarafından Alınan Baro Pulları Karşılığında Türkiye Barolar Birliğine Ödenen Bedeller

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun¹⁰⁰ 76'ncı maddesinde, baroların, avukatlık mesleğini geliştirmek, meslek mensuplarının birbirleri ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni sağlamak; meslek düzenini, ahlâkını, saygınlığını, hukukun üstünlüğünü, insan haklarını savunmak ve korumak, avukatların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tüm çalışmaları yürüten, tüzel kişiliği bulunan, çalışmalarını demokratik ilkelere göre sürdüren birer kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 109'uncu maddesinde ise, tüm baroların katılımıyla oluşan Türkiye Barolar Birliği düzenlenmiş ve bu birliğin tüzel kişiliğe haiz kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla avukatlardan söz konusu pul bedellerini tahsil eden Türkiye Barolar Birliği'nin bir kamu otoritesi olduğu konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır.

⁹⁸ Başaran, 116-131.

⁹⁹ Bu yükümlülüklerin içeriği ve benzeri mali yükümlülükler hakkında detaylı bilgi için bkz. Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 156-281.

¹⁰⁰ RG, 07.04.1969, S. 13168, (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1136.pdf>).

Avukatlık Kanunu'nun 27/A maddesinde; Türkiye Barolar Birliği nezdinde sosyal güvenlik, sosyal yardım ve dayanışma hizmetlerinde kullanılmak üzere kaynağı bu Kanun'un 27'nci maddesinin ikinci fıkrasında gösterilen gelirlerin yarısı olan "Sosyal Yardım ve Dayanışma Fonu"nun kurulduğu hükme bağlanmıştır. Staj süresince stajyerlere Türkiye Barolar Birliği'nce kredi verileceğini düzenleyen Kanun'un 27'nci maddesinde, ödenecek kredinin kaynağını; avukatların yetkili mercilere sunduğu vekaletnamelere avukatın yapıştıracağı¹⁰¹ "pul bedelleri" ile geri ödmeden

¹⁰¹ "Vekalet akdinin geçerliliği yasaca herhangi bir şekilde tabi tutulmamıştır. Bir davanın taraflarının kendilerini o davada temsil edecek avukatlara verecekleri vekaletnameler de bu kapsamdadır. Avukatın mahkemeye sunacağı vekaletname, müvekkil ile vekil arasındaki vekalet akdini ortaya koyan bir yazılı belge niteliğinde olup, sadece bu ilişkinin üçüncü kişiler ve mahkeme nezdinde ispatı açısından önem taşır. Öyle ki, vekaletnamenin bulunmadığı hallerde bile, müvekkilin, vekalet akdinin varlığını ve yapılan işlemlere icazetini gösteren beyanı, usul hukuku açısından geçerli sonuçlar doğurur. O halde, bir vekaletnamede baro pulunun bulunmamasının, onun geçerliliği açısından sonuca etkili olamayacağı açıktır; böyle durumlarda ortada hukuken geçerli şekilde oluşmuş bir vekalet ilişkisi her halükarda mevcuttur. Bir avukatın yasaca kendisine yüklenmiş olan pul yapıştırma yükümlülüğünü mahkemece verilen yasal süre içerisinde yerine getirmemesi, davanın tarafı olan ve açıklanan konuda hiçbir yükümlülüğü bulunmayan müvekkilin, salt bu nedenle hak kaybına uğramasına neden olacak bir olgu olarak kabul edilemez. Yasa'nın hükmü de, böyle bir sonucu doğuracak şekilde yorumlanamaz. Müvekkilin herhangi bir şekilde bu durumdan etkilenebilmesi için, vekilin yerine getirmedeği yükümlülüğün haberdar edilmesi durum ve sonuçlarının kendisine açıklıkla bildirilmesi gerekir. Burada, benzer bir duruma ilişkin bulunması nedeniyle, uyumsuzluk tarihinden yürürlükte olan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 67'nci maddesi hükmüne değinilmesine gerek görülmemiştir: Bilindiği üzere, anılan hüküm, vekaletnamenin aslını veya örneğini sunmayan vekilin dava açamayacağı ve yargılamayla ilgili hiçbir görev yapamayacağı kuralını getirdikten sonra, gecikmesinde zarar umulan hallerde, mahkemenin vereceği kesin bir süre içinde vekaletnamesini sunması koşuluyla vekilin dava açmasına veya usul işlemleri yapmasına izin verilebileceğini; bu süre içinde vekaletname vermediği veya müvekkil tarafından, vekilin yaptığı işlemlere icazeti bildiren bir dilekçe sunulmadığı takdirde, davanın açılmamış sayılacağını, vekilce yapılan işlemlerin de hükümsüz kalacağını öngörmüştür. Görüldüğü üzere, söz konusu yasa hükmü, vekilin vekaletnamesini hiç sunmadığı hallerde dahi, müvekkilin icazetini bildirmesi durumunda, öngörülen yaptırımların uygulanmayacağını düzenlemektedir. Vekilin, doğrudan kendisine ait bulunan, müvekkilin kendisine vermiş olduğu vekaletname aslını veya örneğini mahkemeye sunma yükümlülüğünü verilen süreye rağmen yerine getirmemesi halinde, müvekkil, davanın açılmamış sayılması şeklindeki yasal sonuca mutlak surette maruz kalmamakta, vekiline mahkemece verilen süre içinde sunacağı bir dilekçeyle, bu sonuçları bertaraf edebilme hak ve yetkisine sahip kılınmaktadır. Esasen bu düzenleme, vekalet sözleşmesinde şekil konusunda yukarıda yapılan açıklamalara uygun ve o açıklamaların ilişkin bulunduğu hukuksal ilkelerin doğal sonucudur. Uyuşmazlığın Türkiye Barolar Birliği pulu yapıştırılması yükümlülüğüne, mali bir konuya ilişkin bulunması nedeniyle, benzer bir durumun düzenlendiği Harçlar Kanunu'nun 32'nci maddesine de değinilmesi uygun görülmüştür. Anılan hüküm, yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe, müteakip

gelen paralar ve bunların gelirlerinin oluşturacağı, bu pulların Türkiye Barolar Birliğince bastırılacağı, yapıştırılacak pulun değerinin ise 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Yargı Harçları bölümünde yer alan vekâletname örnekleri için kullanılan harç tarifesinin yüzde elli fazlası kadar olacağı hükme bağlandıktan sonra; her yıl yenilenen vekâlet pulu bedeline ayrıca yüzde beş oranında ilave yapılacağı, bu suretle elde edilecek kaynağın, avukat stajyerlerinin genel sağlık sigortası primlerinin ödenmesinde kullanılacağı, kaynağın yetersizliği durumunda staj kredi fonundan aktarım yapılarak prim ödemesi yapılacağı, bu primlerin Türkiye Barolar Birliği tarafından ödeneceği, bu şekilde toplanan tüm pul bedellerinin malî yönden Sayıştay denetimine tâbi olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca aynı maddede avukatlarca vekaletname sunulan mercilerin, pul yapıştırılmamış veya pulu noksan olan vekaletname ve örneklerini kabul edemeyecekleri, gerektiğinde ilgiliye on günlük süre verilerek bu süre içinde pul tamamlanmadıkça vekaletnamenin işleme konulamayacağı, kredi ödemelerinden arta kalan miktarın, meslektaşlara destek ve meslekte gelişmeyi sağlamakta kullanılacağı düzenlenmiştir.

Türkiye Barolar Birliği Staj Kredi Yönetmeliği¹⁰² uyarınca avukat stajyerlerine Türkiye Barolar Birliğince verilecek kredinin kaynağı olan Staj Kredi Fonu (SKF) avukatların ve Avukatlık Kanunu'nun Geçici 13'üncü ve Geçici 17'nci maddeleri gereği avukatlık yetkilerini kullanan dava vekili ve dava takipçilerinin yetkili mercilere sundukları vekaletname veya yetki belgelerinin asıl ve suretlerine yapıştırılacak pul bedelleri ile verilen kredilerin geri ödenmesinden oluşacak fon ve bunların getirilerinden oluşur. Vekaletname ibraz etmek zorunda olan tüm kurum ve kuruluşlar da vekaletname ya da yetki belgesi asıl ve suretlerine pul yapıştırmak zorundadırlar (md.4). Vekaletname, yetki ve benzeri belgelere yapıştırılacak pulun bedeli, pulun yapıştırıldığı tarihte yürürlükte olan Avukatlık Kanunu'nun 27'nci maddesinde düzenlenmiş pulun değeridir (md.5). Vekalet pulları Türkiye Barolar Birliği tarafından bastırılır (md.6). Vekalet pullarının,

işlemlerin yapılamayacağı, ancak diğer tarafın bu harcı ödeyebileceği, böyle bir durumda, işleme devam edileceği yolundadır. Açıktır ki, bu hükümde sözü edilen yargı harcı, alacaklısının doğrudan Devlet olduğu bir yükümlülüğe ilişkindir. Devletin, kendisi lehine ödenmesi gereken bir harca ilişkin olarak, ödememe hali için öngördüğü tek yaptırım, sonraki işlemlerin yapılmaması şeklindedir. Yasa koyucunun, Türkiye Barolar Birliği lehine bir sonuç doğuracak olan pul yapıştırma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi hali için, bundan daha ağır bir yaptırım öngörmüş olabileceği düşünülemez”, Y. 3. HD, E.2012/12635, K.2012/18907, 17.09.2012, (www.legalbank.net).

¹⁰² R.G, 19.12.2001, S. 24615.

bedeli karşılığı barolara dağıtım şekline Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulu karar verir. Dağıtımın bedel karşılığında bir kuruluşa yaptırılması da mümkündür (md.7). Pul bedellerinden, geri ödemelerden, bunların değerlendirilmesinden ve bağış gibi yollardan elde edilerek ve fonda toplanan paranın, dağıtılan krediden arta kalan miktarı avukatlık mesleğine destek ve meslekte gelişmeyi sağlamak için kullanılır (md.22). Kredi ödemelerinden arta kalan miktarın belirlenebilmesi için Türkiye Barolar Birliği tarafından her yılın Ocak ayı sonunda bir önceki yılın kesin hesabı çıkarılır. Yeni dönem pul bedelinin ve olası kredi isteklisi stajyer sayısının da belirlenmesinden sonra arta kalacağı anlaşılan miktarın; %25'i Türkiye Barolar Birliği'nin hesabına, %30'u da Barolar arasında eşit olarak paylaştırılıp Baroların hesabına yatırılır. Kalan miktar, hesabı yapılan yıl sonu itibarıyla Baro levhasında kayıtlı avukat sayısına oranlanarak Baroların hesabına yatırılır (md.23).

Ödenmesi zorunlu olan ve baro mensuplarına hizmet vermek maksadıyla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu'na gelir sağlamak üzere kanunla öngörülen baro pulu bedelinin benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu ifade edilmelidir¹⁰³. Zira bu bedellerin ödenmesi tıpkı vergiler gibi zorunlu olmakla beraber, elde edilen gelirlerin kamu genelinin menfaatine sunulması yerine yükümlü kişinin dahil olduğu grubun menfaatlerine sunulması yönüyle, vergilerden ayrılır. Ezcümle, baro pulları karşılığında ödenen bedeller benzeri mali yükümlülük niteliğindedir ve bu pullar benzeri mali yükümlülüğün ödendiğini gösteren belge olma özelliğini de haizdir.

Anayasa'da ya da herhangi bir kanunda benzeri mali yüküme ilişkin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*" ibaresi yer almaktadır. Anılan maddede, "vergi", "resim" ve "harç" sayıldıktan sonra "ve benzeri mali yükümlülükler" ibaresi kullanılmıştır. Bu durumda benzeri mali yükümlülükler düzenleniş şekline göre, "vergi benzeri mali yükümlülük", "resim benzeri mali yükümlülük" ve "harç benzeri mali yükümlülük" olabilecektir¹⁰⁴. Nitekim Anayasa Mahkemesi muhtelif kararlarında¹⁰⁵ bu yaklaşımı benimseyerek, benzeri mali yükümün en çok

¹⁰³ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 199.

¹⁰⁴ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010), 32.

¹⁰⁵ Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harçın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, resim ve harçın ortak öğelerini taşıyabilir. AYM, 28.9.1995, E. 1995/24, K. 1995/52, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>). Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harçın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman

benzediği ögeyi baz alarak isimlendirme yapmış, hatta iki ögeye benzeme durumunda da “resim ve harç benzeri mali yüküm” şeklinde ikili benzerlikleri dikkate almak suretiyle terim üretmiştir. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi’nin benzeri mali yükümlülüklerin sadece vergi ile benzer mali yükümlülükler olduğu görüşünü kabul etmediği¹⁰⁶, vergilerin yanı sıra resim ve harç ile benzer nitelikteki mali yükümlülükleri de bu kavrama dahil ettiği anlaşılmaktadır. Buna ek olarak Yargıtay’ın da “*dolaylı vergi benzeri mali yükümlülük*”¹⁰⁷ terimini kullanarak mali yükümlülüğün benzediği verginin türünü de isimlendirmede dikkate almak suretiyle vergi benzeri mali yükümlülük terimini bile daha alt detaylarda tasnif etme ve nitelendirme yoluna başvurduğunu belirtmekte yarar vardır¹⁰⁸.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında,¹⁰⁹ “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri, kanunla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır. Vergiler dışındaki mali*

da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir. AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, 27.09.2012, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>).

¹⁰⁶ Başaran, 118.

¹⁰⁷ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 07.10.2015 tarih ve E.2015/8375, K.2015/15185 sayılı kararında, 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu’nun 4’üncü maddesinde düzenlenen TRT payı ile ilgili olarak Anayasa’nın 73’üncü maddesi kapsamında “*vergi benzeri mali yükümlülük (Dolaylı vergi benzeri)*” nitelendirmesi yapmıştır. Kararda TRT payına ilişkin olarak vergi benzeri mali yüküm nitelendirmesine ilave olarak parantez içi izahatla bu vergi benzeri mali yükümün vergi türü detayı da belirtilmek suretiyle literatüre “*Dolaylı vergi benzeri mali yükümlülük*” terimi kazandırılmıştır. Nitekim TRT payının düzenleyen anılan madde lafzından da anlaşılacağı üzere TRT payının hesaplanmasına esas olan tutarın tespitinde, bir başka ifade ile bu vergi benzeri mali yükümün matrahını belirlemede elektrik enerjisi satış bedelinden hariç tutulan “Katma Değer Vergisi”, “diğer vergiler”, “fon ve paylar” ile “benzeri kesintiler”in mahiyetleri itibarıyla dolaylı vergi-dolaysız vergi ayrımı açısından “dolaylı” mali yükümlülükler oldukları açıktır. TRT payı da bunlara benzer şekilde dolaylı bir mali yükümlülüktür. Daha açık bir anlatışla, katma değer vergisi için maliye literatüründe yapılan dolaylı vergi sınıflandırmasına paralel TRT payı da dolaylı bir mali yükümlülük olup, vergi niteliğinde olmadığından katma değer vergisi gibi dolaylı vergi değil, dolaylı vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşır. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarında zikredilen; “vergi benzeri mali yükümlülük”, “harç benzeri mali yükümlülük”, “resim benzeri mali yükümlülük” ve “resim ve harç benzeri mali yükümlülük” terimlerine ilave olarak vergi türü de dikkate alınarak “*dolaylı vergi benzeri mali yükümlülük*” terimi kullanılmıştır. Uygulamada kullanım sıklığına henüz rastlanılmayan bu terime benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılan “harç benzeri mali yükümlülük” teriminin de benzenilen harç çeşidine göre “yargı harcı benzeri mali yükümlülük”, “noter harcı benzeri mali yükümlülük”, “trafik harcı benzeri mali yükümlülük” şeklinde alt terimlerle ifade edilmesi mümkündür.

¹⁰⁸ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 30-31.

¹⁰⁹ AYM, E. 2011/15, K. 2012/129, 27.9.2012, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>).

yükümlülüklerde, dolaylı da olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılması, bu bağlamda mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Ücret ise bir hizmet karşılığı ödenen para olup, bu yönüyle özel hukuk kurallarına tabi ve tarafların özgür ve eşit iradeleriyle kurulan bir hizmet-bedel ilişkisini ifade etmektedir. Kanun'un 8'inci maddesinde birtakım kamu hizmetleri karşılığı alınacağı belirtilen bedel, bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı alındığından vergi ve vergi benzeri mali yükümlülük değildir. Kamu hizmeti gören bir kuruluşun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılandığından harç ve resim olarak da nitelendirilemez. Söz konusu bedel, bir iznin verilmesine dayalı olarak alınmadığından resim benzeri mali yükümlülük niteliği de taşımamaktadır. Kurala konu bedel karşılığı sunulan hizmetlerin büyük bir kısmının devlet dışında başka hiçbir otorite tarafından üretilmesi mümkün olmayan kamu hizmetlerini içermesi, söz konusu hizmet-bedel ilişkisinin hukuksal kaynağının tarafların iradesiyle oluşturulmuş bir sözleşmeye değil kamu gücüne dayanması, bedelin kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde cebren alınabilmesi ile miktarının tek taraflı kamu iradesiyle belirlenmesi ve alınan bedelin kamu giderlerinde kullanılması dikkate alındığında, söz konusu bedelin, ücret olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir. Belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan bu bedel, açıklanan özellikleri itibarıyla 'harç benzeri mali yükümlülük' niteliği taşımaktadır." yönünde tespitler yapılarak, "vergi benzeri mali yükümlülük", "resim benzeri mali yükümlülük" ve "harç benzeri mali yükümlülük" arasındaki benzerlik ve farklar ortaya konulmuştur. Öte yandan, eğer bir mali yüküm taşıdığı nitelikler gereğince resim yanında harçlara ait özellikleri de bünyesinde barındırıyor ise bu kez "resim ve harç benzeri mali yüküm" nitelendirmesi de yapılabilecektir¹¹⁰.

Resimler için her zaman geçerli olan karşılıklı olma niteliği, benzeri mali yükümlerinin tamamı için geçerli değildir¹¹¹. Bir başka ifade ile yetkili makamlarca verilen bir izin ya da bir yararlanma söz konusu olmaksızın benzeri mali yüküm getirilmesi mümkündür¹¹². Ancak, resimlere benzer şekilde düzenlenen yani bir karşılık veya izne dayalı benzeri mali yükümler de söz konusu olup bunlara "resim benzeri mali yüküm" denilmesi

¹¹⁰ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 61-62.

¹¹¹ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 62; Kaneti, 7.

¹¹² Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 62.

mümkündür¹¹³. Baro pulu için ödenen söz konusu bedel, bir iznin verilmesine dayalı olarak alınmadığından resim benzeri mali yükümlülük niteliği taşımamaktadır. Baro pulları belirli bir kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak da alınmadığından daha açık bir ifade ile baro pulu bedelini ödeyen kişilere bir karşılık sağlanmadığından söz konusu ödemelerin “harç benzeri mali yükümlülük” olarak da nitelendirilmesi mümkün değildir.

Benzeri mali yüküm niteliğinde olduğu tartışmasız olan baro pulu bedelinin bir kamu hizmeti ya da izin karşılığı olmaksızın daha açık bir ifade ile karşılıksız ödendiği gözetilerek “vergi benzeri mali yüküm” olarak nitelendirilmesi isabetli olacaktır. Zira, yukarıda irdelendiği üzere baro pulunu bir harç ya da resimden ziyade vergiye bilhassa da damga vergisine benzetmek mümkündür.

Karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan pullar elbette baro pulları ile sınırlı değildir¹¹⁴. Baro pullarında yapılan sahtecilik fiillerinin, kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturup oluşturmayacağı hususu kanunilik ilkesi bağlamında ele alınırken yapılan açıklamalar, mahiyeti itibarıyla benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan diğer pullar bakımından da geçerlilik taşıyacaktır.

C. Benzeri Mali Yükümlülük Niteliğindeki Baro Pullarında Yapılan Sahtecilik Eylemleri Kıymetli Damgada Sahtecilik Suçunu Oluşturur Mu?

Yukarıda, karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük daha açık bir ifade ile benzeri mali yükümlülüğün bir alt ayrımı olan vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pullarından bahsedilmişti. Bu pulları üretme ve tedavüle sokma tekelinin kamu makamlarında olduğu ve bu pullar karşılığında ödenen bedellerin benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu noktasında herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak bu pullar üzerinde yapılan sahtecilik eylemlerinin TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen

¹¹³ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 62.

¹¹⁴ 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun 18'inci maddesinde Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü'nün gelirleri arasında sayılan, belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde düzenlenen fuar, festival, sergi ve benzeri yerlere giriş biletlerine, Cumhurbaşkanınca tespit edilen miktarda yapıştırılacak “sosyal yardım pulu” da söz konusu pul karşılığında ödenen bedelin; bir zorunluluk teşkil etmesi, buradan elde edilen gelirin yükümlü bulunan kişi veya grupların menfaatine bırakılması ve bir kamu kurumunun gelirleri arasında yer alması sebebiyle benzeri mali yükümlülük niteliği taşımaktadır. Bkz. Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 249.

“Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçunu oluşturup oluşturmayacağı meselesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi bağlamında bir değerlendirmeyi gerekli kılmaktadır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi en genel anlamıyla, suç teşkil eden fiillerin ve bu fiiller karşılığında öngörülen yaptırımların kanunla düzenlenmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Kanunda düzenlenen suç tipinde hangi eylemlerin cezalandırıldığı belirli olmalı ve bu cezalandırma kapsamı kıyas yoluyla genişletilmemelidir. Bir hukuk normunun anlamını ve kapsamını ortaya koyma aracı olarak ifade edilen yorum faaliyeti, ceza hukukunda serbest olmakla beraber; suç ve ceza içeren hükümlerde kıyasa yol açacak nitelikte genişletici bir yorum yapmak ceza hukukunda yasaklanmıştır.

Kıymetli damgada sahtecilik suçunun konusunu kıymetli damgalar oluşturur. Kıymetli damga kavramı doktrinde, “muayyen bir vergi” veya “harcın” ödendiğini gösteren belge olarak tanımlanmaktadır. Kıymetli damgada sahtecilik suçunun düzenlendiği TCK’nın 199’uncu maddesinin gerekçesinde de aynı tanıma yer verilmiştir. Bununla birlikte, madde metninde kıymetli damga kavramının tanımına yer verilmemiş ancak kıymetli damgaların nelerden ibaret olduğu tek tek sayılmıştır. Buna göre *damgalı kağıtlar, damgalar, posta pulları ve muayyen bir miktar vergi veya harcın ödendiğini belgelemek amacıyla kullanılan pullar* kıymetli damga kavramının kapsamını oluşturmaktadır.

TCK’nın 199’uncu maddesi kapsamında kıymetli damgada sahtecilik suçunun oluşabilmesi için kanun gerekçesinde de ifade edildiği üzere ortada bir “vasıtalı verginin” veya “harcın” ödendiğini gösteren belgenin bulunması şarttır. Baro pullarının bir vasıtalı verginin veya harcın ödendiğini gösterir belge olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu itibarla baro pullarında yapılan sahtecilik suçunun anılan madde kapsamında değerlendirilmesi kanunilik ilkesi kapsamında mümkün bulunmamaktadır.

Filigranlı kağıt ışığa tutulduğunda üzerinde devlete ait olduğunu gösteren yazı veya işaret içeren kağıttır. Bazı özel kanunlar, birtakım hukuki işlemlerin damgalı kağıtlara yazılmasını öngörebilmektedir. Böylece Devlet, bu kağıtların kullanılmasını zorunlu kılarak vasıtalı vergi tahsilatı yapmaktadır. Yargıtay, damgalı kağıt vasfını taşıyabilmesi için filigranlı olması gerektiğini aramıştır¹¹⁵. Baro pulları filigranlı bir kağıt üzerine basılmadıklarından damgalı kağıt olarak vasıflandırılmaz.

¹¹⁵ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6084.

Damga pulu, 488 sayılı damga Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak, 30/12/2004 tarih ve 5281 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik suretiyle pul yapılması şekliyle ödeme yürürlükten kaldırılmıştır. Nitekim anılan Kanun'un geçici 1'inci maddesine eklenen; *“Bu Kanun ile Damga Vergisi ve Harçlar Kanununda yapılan değişikliklere istinaden damga ve harç pullarının kullanımdan kalkması nedeniyle yapılması gereken işlemlere ilişkin esas ve usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”* hükmünden de damga pullarının kullanımdan kalktığı anlaşılmaktadır. Mahiyeti itibariyle genel bütçeye irat kaydedilen damga vergisi niteliğinde olmayan baro pulunun damga pullarının kullanımdan kalktığı hususu da dikkate alındığında damga pulu olarak nitelendirilmesine imkan yoktur.

Posta pulu bir vergi ya da harcı değil posta hizmetinin bedelinin ödendiğini gösteren, ödeme aracı olarak kullanılan kağıt pullardır. Posta pulları, kanunun verdiği yetkiye istinaden posta idaresi tarafından çıkarılır. Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) dışında, başka kuruluşlarca posta bedeli veya yardım amacıyla (Kızılay pulu gibi) çıkarılan pullar madde kapsamına girmemektedir¹¹⁶. 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 6/1-ç maddesinde postada alınacak ücretleri gösteren posta pullarını bastırılıp satışı çıkarılmasının evrensel posta hizmet yükümlüsünün tekelinde olduğu hükme bağlanmıştır. Posta pulunun posta ücreti karşılığı alınması ve bu pulu bastırıp satışı çıkarma tekelini dikkate alındığında baro pulunun posta pulu olarak nitelendirilmesine imkan yoktur.

Baro pulu mahiyeti itibarıyla vergi veya harcın değil benzeri mali yüküm niteliğindeki bir ödemeyi belgelendirdiğinden dolayı muayyen bir miktar “vergi” veya “harcın” ödendiğini belgeleyen pul olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir.

Vergi, Devletin kamu harcamalarını karşılamak için bireylerden cebren ve özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirlerdir¹¹⁷. Harç, ise kamu kurum ve kuruluşları tarafından sunulan belirli bir hizmet karşılığında zorunluluk esasına dayalı olarak alınan kamu gelirleridir¹¹⁸. Vergi ile harç arasındaki ortak yön her ikisinin de zorunlu olması iken; harçların karşılığının olması bu yükümü vergilerden ayırmaktadır¹¹⁹. Benzeri mali yükümlülükler ise;

¹¹⁶ Yaşar, Gökcan ve Artuç, 6085.

¹¹⁷ Taşkan, 21.

¹¹⁸ Hakan Yavuz, “Türkiye’de Bir Kamu Geliri Olarak Harç Gelirlerinin Gelişimi: 1990-2015 Dönemi”, Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık (2016), 371.

¹¹⁹ Asuman Altay, Kamu Maliyesi, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 139.

kamunun genel ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade, belli bazı ihtiyaçların finanse edilmesi amacıyla alınan ve çoğu zaman Devlet bütçesi yerine Devlet bütçesi dışındaki kuruluşlara ya da belli bazı fonlara aktarılan kamu gelirleridir¹²⁰. Dolayısıyla benzeri mali yükümlülükler vergi ve harçlardan farklı, müstakil bir kamu gelirdir. Bu durum Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında da "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*" denilmek suretiyle teyit edilmektedir.

Kanunların vergi, resim ya da harçlarla ilgili kurallar sevk ettiği durumlarda bu kuralların benzeri mali yükümlülükleri de kapsayıp kapsamadığı konusunda çeşitli hukuk dallarınca farklı yorumlar yapmak mümkündür¹²¹. Başka ülke uygulamalarında da zaman zaman "vergi"

¹²⁰ Uluatam, 298.

¹²¹ Burada ifade edilmelidir ki "*Vergi Ceza Hukuku*" olarak adlandırılan hukuk dalı içerisinde değerlendirilen vergi suçları bakımından geçerli olan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin, klasik anlamdaki suçta ve cezada kanunilik ilkesinden bir farkı bulunmamaktadır. Vergi Ceza Hukukunda bu ilke ayrıca vergi kabahatleri bakımından da söz konusu olmaktadır (Karakoç, Vergi, 70-76). Vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında indirilecek giderler arasında benzeri mali yükümlerinin açıkça sayılmamasından kaynaklanan belirsizliğe de dikkat çekmekte fayda vardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının 6'ncı bendinde, "*İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar*" safi kazancın tespit edilmesi için indirilmesi kabul edilen giderler arasında sayılmıştır. Madde metninden de görüleceği üzere çeşitli "vergi", "resim" ve "harç"lar indirim konusu edilirken "benzeri mali yükümlülükler" ibaresine değinilmemiş, "gibi" edatından sonra sayılan indirilebilecek mali yükümler "vergi", "resim" ve "harç"lar ile sınırlı tutulmuştur. Bu hüküm karşısında benzeri mali yükümlülüklerin vergi, resim ve harçlar gibi indirilebilecek gider olarak kabul edilip edilmeyeceği hususu tartışmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1-(6) maddesine benzer şekilde, 57/8-(b) maddesinde zirai işletme hesabı esasında indirilecek giderler arasında işletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar; 68/9 maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek mesleki giderler arasında mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar; 74/5 maddesinde de gayrimenkul sermaye iradında safi irada ulaşmak için indirilecek giderler arasında kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefîyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları; 78/3 maddesinde safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilecek giderler arasında menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar sayılmış olup indirilecek giderler arasında benzeri mali yükümlülükler sayılmamıştır. Anılan yasa hükümleri uyarınca benzeri mali yükümlülüklerin, indirilebilecek gider olarak kabul edilip edilmeyeceği hususu belirsizdir. Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu bir diğer hukuk dalı da icra ve iflas hukukudur. Benzeri mali yükümlerinin haczi hususunda da kanunilik ilkesi kapsamında tereddüt ve duraksama yaratan durumlar mevcuttur. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmü ile belediyenin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde ettiği gelirleri, şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları ile belediye tarafından tahsil edilen "*vergi*", "*resim*"

teriminin Türk Hukukundaki “benzeri mali yükümlülük” karşılığı olan mali yükümleri kapsayıp kapsamadığı hususunda belirsizlik yaşanmaktadır¹²².

ve “harç” gelirlerinin haczedilebilmesi yasaklanmıştır. Bu düzenleme yapılırken belediyeler tarafından tahsil edilen “vergi”, “resim” ve “harç” gelirleri açıkça haczedilemeyecek gelirler arasında sayılmış ancak belediyelere ait “benzeri mali yüküm” gelirleri haczedilemeyecek gelirler arasında belirtilmemiştir. Bu nedenle, belediyeler tarafından tahsil edilen ve mahiyeti itibarıyla “benzeri mali yükümlülük” niteliği taşıyan gelirlerin vergilere tanınan ve kanunla düzenlenmesi gereken haczedilebilirlik istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı hususu tartışmalıdır. Benzer durum, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun 7’nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan; “İl özel idaresinin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde edilen gelirleri, vergi, resim ve harçları, şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları haczedilemez.” hükmü için de söz konusudur. Bu örneklerin sayısını artırmak mümkün olup “vergi” ibaresinin “benzeri mali yüküm”ü de içine alacak şekilde kabul edilip edilmeyeceği, kanunilik ilkesi kapsamında cevaplanması gerekli bir soru olarak birçok alanda karşımıza çıkmaktadır.

¹²² Amerikan Anayasası’nda yer alan “No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State.” şeklindeki ihracat hükmüyle ihracat işlemleri üzerinden “tax” ve “duty” alınmayacağı düzenlenmiş olmakla birlikte söz konusu hüküm kapsamında bu iki mali yüküm dışında örneğin, “user charge”, “user fee” gibi mali yükümlerin alınıp alınmayacağı hususunda Anayasa metninde açık bir ifade bulunmamaktadır. Benzer şekilde Supreme Court kararlarında da kullanıcı ücretlerinin ihracat üzerinden alınmasına izin verilen bir mali yüküm olup olmadığı hususu açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu bağlamda Amerikan Yüksek Mahkemesi’nin (Supreme Court) Liman Bakım Vergisi (Harbor Maintenance Tax) adı altında alınan mali yükümün niteliğini irdeleyen kararının (Supreme Court of The United States, No. 97-372, United States, Petitioner v. United States Shoe Corporation On Writ of Certiorari to the United States Court of Appeals for the Federal Circuit, March 31, 1998. Web: <https://www.law.cornell.edu/supct/pdf/97-372P.ZO>) incelenmesinde yarar vardır. ABD Anayasası’nın ihracatı düzenleyen “No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State.” (U. S. Constitution, Art. I, §9, cl. 5.) şeklindeki maddesi herhangi bir Federe Devlet’ten ihraç edilen mallara vergi ve resim uygulanmayacağını belirtmektedir. Liman Bakım Vergisi’nin bu madde kapsamında bir vergi olup olmadığı hususu tartışma konusu olmuş, Amerikan Yüksek Mahkemesi verdiği kararda Liman Bakım Vergisi’nin kullanıcı ücreti niteliğinde değil vergi niteliğinde olduğunu hükme bağlamıştır. Kararda, Liman Bakım Vergisi’nin, ihracatçılar, ithalatçılar ve yerli taşımacılar tarafından, milli limanlar yoluyla taşınan ticari kargonun değerinin %0.125’i olarak ödenmek zorunda olduğu, Liman Bakım Vergisi’nin ihracat işlemlerinde yükleme, diğerlerinde boşaltma esnasında ödenmekte olduğu, Gümrük İdaresi (Customs Service) tarafından tahsil edildiği ve Liman Bakım Emanet Fonunda (Harbor Maintenance Trust Fund) tutulduğu, bu fonun, Kongre tarafından uygun bulunan miktarların liman bakım, geliştirme projeleri ve ilgili harcamalara tahsis edilmekte olduğu belirtilmiştir. Davacı ABD Shoe Corporation (ABD Shoe) 1994 Nisan-Haziran döneminde ihraç ettiği mallar için Liman Bakım Vergisi ödemiş ve bu verginin ihracata uygulandığı nispette “ihraç edilen mallara hiçbir vergi veya resim uygulanmaz” şeklindeki Anayasa hükmüne aykırı olduğu iddiası ile Gümrük İdaresine bir itirazda bulunmuştur. Gümrük İdaresi ABD Shoe’ya, Liman Bakım Vergisi’nin ihracat üzerinde Anayasaya aykırı bir “vergi” olmadığı, kanuna uygun şekilde zorunlu olarak uygulanan bir “kullanıcı harcı” olduğu yönünde matbu bir yazıyla cevap vermiştir. Bunun üzerine, Liman Bakım Vergisi’nin ihracata uygulandığı şekli ile Anayasa’nın ihracata ilişkin

maddesini ihlal ettiği gerekçesi ile ABD Shoe ücretin iadesi için takip başlatmıştır. Uluslararası Ticaret Mahkemesi (The Court of International Trade) konuyla ilgili yetkili olduğunu ve Liman Bakım Vergisi'nin bir vergi (tax) olduğunu karara bağlamıştır. Hükümetin Liman Bakım Vergisi'ni bir kullanıcı ücreti olarak nitelendirmesini reddederek, verginin değer esasına göre (ad valorem) doğrudan kargonun değeri üzerinden belirlendiği, kargo için verilen bir hizmet üzerine tahakkuk ettirilmediği sonucuna varmış, beş yargıçlı İstinaf Mahkemesi (The Court of Appeals for the Federal Circuit) de bu kararı onaylamıştır. İstinaf Mahkemesi, Uluslararası Ticaret Mahkemesi'nin kararına benzer şekilde Liman Bakım Vergisi'nin hukuka uygun olmadığı ve bu verginin liman kullanım şekli ya da miktarına değil sadece kargo konusu malın değerine bağlı olarak alınan bir vergi olduğu hususunu vurgulamıştır. Hâkim Mayer bu görüşe muhalif kalmış, Kongrenin uygun bir şekilde kullanıcı ücreti niteliğinde, nakliyecilerin ödemek zorunda olduğu Liman Bakım Vergisi dizayn ettiğini belirtmiş, bu verginin Hükümetin genel giderlerini karşılamak için değil özellikle ticari maksatlı deniz taşımacılığını kolaylaştırmak amacıyla alındığı yönünde görüş beyan etmiştir. Amerikan Yüksek Mahkemesi, *United States v. International Business Machines Corp.*, 517 U. S. 843 (IBM) kararına atıf yaparak Anayasa'nın ihracata ilişkin maddesinin Kongre'nin ihracat üzerinde herhangi bir vergi uygulamasını kesin olarak yasakladığını, söz konusu Anayasa hükmünün, genel olarak uygulanan vergi veya mali yüküm niteliği taşımayan devlet tarafından sağlanan hizmetler, imkanlar ve yararlar karşılığında bir katılma payı olarak tasarlanmış olan kullanıcı harcını (user fee) bu yasak kapsamı dışında tutmadığını ifade etmiş ve bu konuda *Pace v. Burgess*, 92 U. S. 372 kararına bakılmasını istemiştir. Anılan Kararda yer alan "*We held in United States v. International Business Machines Corp.*, 517 U. S. 843 (1996) (IBM), that the Export Clause categorically bars Congress from imposing any tax on exports. The Clause, however, does not rule out a "user fee," provided that the fee lacks the attributes of a generally applicable tax or duty and is, instead, a charge designed as compensation for government-supplied services, facilities, or benefits. See *Pace v. Burgess*, 92 U. S. 372, 375–376 (1876)." ifadesinden de anlaşılacağı üzere Yüksek Mahkeme Anayasa'nın ihracat maddesi kapsamında "kullanıcı ücretlerinin" ihracat üzerinde uygulanıp uygulanamayacağı hususunu daha açık bir ifade ile "vergi" ibaresinin "kullanıcı ücretlerini" de kapsayıp kapsamadığı, vergi yasağının kullanıcı ücreti alınmasına teşmil edilip edilemeyeceğini tam olarak aydınlatmamıştır. Yüksek Mahkeme, Liman Bakım Vergisini kullanıcı harcı olarak nitelendirmemiş, vergi olarak nitelendirmiş ve vergi olması sebebiyle ihracat maddesi kapsamındaki yasağa dahil etmiştir. Ancak, Liman Bakım Vergisinin "kullanıcı harcı" olması halinde ihracat maddesi kapsamındaki "vergi" yasağı dahilinde olup olmayacağı hususu mahkeme kararında değerlendirilmemiştir. Liman Bakım Vergisi, kullanıcı harcı (user fee) olarak nitelendirilse dahi ihracat maddesi kapsamındaki yasak nedeniyle ihracat üzerinden alınmayacağı yönündeki görüş için bkz. (Kelly, C., Amzel, D. Does the Commerce Clause Eclipse the Export Clause?: Making Sense of United States v. United States Shoe Corp. Web: <https://litigationessentials.lexisnexis.com/webcd/app?action=DocumentDisplay&crawlid=1&srctype=smi&srcid=3B15&doctype=cite&docid=84+Minn.+L.+Rev.+129&key=be911928cfbdae3587b1cee17c04ed14>). Amerikan Anayasası'nın tamamında, vergi (tax) kelimesi ve bunun çeşitli versiyonlarının sürekli surette ve soru işareti bulunmaksızın aynı anlama gelmediği, tek bir hukuki metinde, üstelik de Anayasa'da, terimin anlamındaki değişkenliğin, tasvip edilen değil karşı çıkılması gereken bir durum olması gerektiği, ihracat maddesinin verginin diğer mali yükümlülüklerden ne şekilde ayrıldığını belirlemede yol gösterici olduğu, ancak bu madde kapsamında bir kullanıcı ücretinin neden bir vergi veya harç olmadığı hususundaki gerekçenin Anayasa'da bulunan diğer vergi ile ilgili maddeler

Ancak ceza hukuku bakımından; vergi, resim ya da harçlarla ilgili sevk edilen cezai hükümlerin benzeri mali yükümlülükleri de içine alacak şekilde geniş yorumlanması ve uygulanması ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince mümkün olmayacaktır¹²³.

Kanunilik ilkesine göre, suç teşkil eden fiillerin ceza kanunlarında “açıkça” gösterilmesi elzemdir. Buna belirlilik ilkesi de denir. Dolayısıyla vergi veya harç ile ilgili fiilleri suç kapsamına alan cezai hükümlerin, bu yükümlülüklerden farklı bir niteliği haiz benzeri mali yükümlülükleri de kapsayacak şekilde anlaşılması gerektiği yönünde bir çıkarım belirlilik ilkesine aykırı olacaktır.

Bir hukuk normunun anlamını ve kapsamını ortaya koyarken yorum faaliyetinde bulunmak mecburidir. Kanunda düzenlenen bir hukuk kuralını kanunda düzenlenmeyen bir olaya benzeterek çıkarım yapma anlamına gelen kıyas, bazı hukuk alanlarında serbest iken ceza hukukunda suç ve ceza içeren hükümlerde kıyas yapılması açıkça yasaklanmıştır. Ayrıca, bir hukuk normunun lafzının kanun koyucunun amacını daraltıyor olması halinde onu gerçek anlamına kavuşturmak için yapılan genişletici yorum ceza hukukunda serbest olmakla birlikte, bu yorumun kıyasa varacak şekilde yapılması da TCK ile yasaklanmıştır. Dolayısıyla vergi, resim ya da harçlarla ilgili fiilleri cezalandıran kanunların kapsamına; genişletici yorum yapmak suretiyle benzeri mali yükümlülükleri de dahil etmek, kıyas yasağına ve dolayısıyla da suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olacaktır¹²⁴.

Yukarıda açıklanan sebepler uyarınca; pul karşılığında ödenen bedelin “vergi” veya “harç” dışında diğer mali yükümler kapsamında kalması halinde bu pullarda yapılan sahtecilik eylemlerinin kıymetli damgada sahtecilik suçuna sebebiyet vereceğini suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince ifade etmek mümkün olmayacaktır. Avukatlık Kanunu’nun 27’nci maddesi uyarınca tahsil edilen ve avukatların vekaletnamelere yapıştırmak için aldığı ve bu çalışmanın konusunu oluşturan baro pulları karşılığında ödenen bedeller benzeri mali yükümlülük niteliğindedir. Bu sebeple baro pullarını, TCK’nın

için de geçerli sayıldığına ortaya ciddi problemler çıkacağı, Yüksek Mahkemenin vergi ile ilgili kanun maddelerini gözden geçirme ve diğer mahkemelere de bu yönde yol gösterme isteğinin yalnızca ihracat maddesi ile sınırlı olup olmadığının yukarıda ele alınan Shoe davasından doğan en önemli sorun olduğu hususunda bkz. EM. Jensen EM, *The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution*, (Westport: Preager Publishers, 2005), 160-161.

¹²³ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 421-422.

¹²⁴ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 423.

199'uncu maddesinde düzenlenen kıymetli damgada sahtecilik suçunun konusunu oluşturan “*muayyen bir vergi veya harcın ödendiğini belgelemek amacıyla kullanılan pullar*” kapsamında değerlendirerek; bu pulları sahte olarak üretmek, ülkeye sokmak, nakletmek, muhafaza etmek ya da tedavüle sokmak fiillerini işleyen kişileri cezalandırmak, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Kıymetli damgada sahtecilik suçunda korunan hukuki değer kamu güvenidir. Zira, toplumda üretimi ve dolaşıma sokulması Devlet tekelinde olan belge ve kağıtların geçerliliğine dair bir güven duygusu bulunmaktadır. Benzeri mali yükümlülüklerden elde edilen kamu gelirleri vergilerden farklı olarak toplumun genel menfaatine sunulmamakta, yalnızca yükümlü bulunan kişinin dahil olduğu gruba mensup insanların faydasına bırakılmaktadır. Nitekim, avukatların vekaletnamelere yapıştırmak için aldığı baro pulları karşılığında ödenen bedelleri Barolar Birliği tahsil etmekte ve bu bedeller “Sosyal Yardımlaşma Fonu” bünyesinde avukatların ve avukatlık mesleğinin faydasına kullanılmaktadır. Buna rağmen, bu pulların geçerliliğine yönelik de toplumun genelinde bir güven söz konusudur. Ancak, kıymetli damgalarda yapılan sahtecilik fiilleri ile Devlet hazinesi zarara uğratılmakta iken, bu nitelikte pullarda yapılan sahtecilik fiilleri ile dar bir grubun dahil olduğu kuruluş maddi zarara uğratılmaktadır. Baro pulu bakımından maddi zarara uğratılan kuruluş Türkiye Barolar Birliği'dir. Dolayısıyla, bu açıdan da karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pullarında yapılan sahtecilik eylemlerinin bu suçun kapsamına dahil olmadığı söylenebilir¹²⁵.

Yargıtay vermiş olduğu kararlarında; üzerinde sahtecilik eylemleri yapılan damga ve pulların bir vergi veya harcın ödendiğini belgeleyen nitelikte olduğu ya da ödenen bedellerin diğer kamu gelirleri kapsamında kaldığı hususunda bir değerlendirme yapmamaktadır. Somut olaylarda, damga veya pullarda sahtecilik eylemleri yapılması ve bu damga ve pulları kamu makamlarının çıkarması unsurlarının bir arada gerçekleşmesi halinde TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen “Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçunun oluştuğu kabul edilmektedir.

Yargıtay'ın baro pulları ile ilgili verdiği bir kararında, baro pullarının kıymetli damga niteliğinde olduğu ve pullar üzerinde yapılacak sahtecilik fiilleri ile TCK'nın 199'uncu maddesindeki suçun işlenmiş olacağı hususu şu açıklamalarla kabul edilmektedir: “136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 27.

¹²⁵ Öztürk, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 424.

*maddesi uyarınca, avukatların yetkili mercilere sunduğu vekaletnamelere yapıştırılan vekalet pulunu bastırmak yetkisinin ve pul gelirlerinin ...'ne ait olduğu cihetle; suça konu pulların sahte olduğu iddiasıyla açılan kamu davasında, ...'nin atılı suçtan doğrudan zarar görmesi söz konusu olup, kamu davasına katılma ve hükmü temyiz etme hak ve yetkisinin bulunduğu anlaşılmalı, tebliğnamedeki red düşüncesine iştirak edilmemiştir. 1-) Sanığın, yanında katip olarak çalıştığı avukata ait vekaletnamelere sahte vekalet pulu yapıştırmaktan ibaret eyleminin, TCK'nun 199. maddesinde öngörülen kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturduğu gözetilmeden, suç vasfında yanılığa düşülerek resmi belgede sahtecilik suçundan yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması...*¹²⁶

Görüleceği üzere Yargıtay 21. Ceza Dairesinin bu kararında baro pullarının hukuki niteliğine hiç değinilmeden, bunlar üzerinde yapılan sahtecilik fiillerinin TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçunu oluşturacağına hükmedilmiştir. Gerekçeleri yukarıda detaylıca açıklandığı üzere bu kararın suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğunu söylemek mümkündür.

Yargıtay'ın 8. Ceza Dairesi ise benzer bir olayda baro pulları ile ilgili şu açıklamalara yer verip, bu pullar üzerindeki sahtecilik eylemlerinin kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturmayacağına hükmetmiştir: "*Türkiye Barolar Birliğinin bir hizmet karşılığı muayyen bir miktar vergi veya harcın ödendiğini belgeleyen pullardan olmayıp 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca staj süresince stajyerlere verilecek kredi kaynağı olarak vekaletnamelere yapıştırılmak üzere Türkiye Barolar Birliğince bastırılan vekalet pulunun TCK'nun 199/4. Maddesinde tanımlanan kıymetli damga sayılan pullardan olmadığı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması...*"¹²⁷ Görüleceği üzere Yargıtay 8. Ceza Dairesi bu kararında her ne kadar baro pullarının benzeri mali yükümlülük niteliğinde

¹²⁶ Y. 21. CD. (Kapatılan), E. 2015/9234 K. 2017/1160, 07.03.2017, (www.legalbank.net); Aynı yönde başka bir karar için bkz. Y. 23. CD. (Kapatılan), E. 2016/10094, K. 2016/8706, 11.1.2016, (www.legalbank.net): "... Barolarına kayıtlı olarak avukatlık yapan sanıkların ... tarafından bastırılan ve avukatların vekil sıfatıyla yürüttükleri dava ve takiplerde müvekkilleri tarafından verilen vekaletnamelerde kullanmaları zorunlu olan pulları sahte olarak üreten matbaacı ve iştirakçilerinden temin edip kullanmak suretiyle kıymetli damgada sahtecilik ve kamu kurum ve kuruluşlarının zararına dolandırıcılık suçlarını işledikleri iddia olunan somut olayda ..." Yargıtay bu kararında da baro pullarının sahte olarak üretilmesinin kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturacağına hükmetmektedir.

¹²⁷ Y. 8.CD., E. 2012/31130, K. 2014/18585, 16.07.2014, (www.legalbank.net).

olduğunu doğrudan belirtmese de bu pulların *vergi* veya *harcın* ödendiğini gösterme niteliğini haiz olmadığından bahisle kıymetli damgada sahtecilik suçunun oluşmayacağına hükmetmiştir. Bu karar suçta ve cezada kanunilik ilkesine uygundur.

Görüleceği üzere konuya ilişkin Yargıtay kararları arasında istikrar bulunmamaktadır. Yargıtay kararları arasındaki bu çelişkinin giderilmesi hukuki güvenlik ilkesi açısından oldukça isabetli olacaktır. Ancak bu nitelikteki pullarda yapılan sahtecilik fiillerinin TCK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenen "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçunu oluşturacağına ilişkin görüşler daha yakın tarihlidir. Yukarıda da yeri geldikçe ifade edildiği gibi bu yönde bir kabulün suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği kuşkusuzdur.

Baro pullarında yapılan sahtecilik fiillerinin hangi suç kapsamına gireceği ya da bu fiillerin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı hususu başka bir tartışma konusudur. Ancak, kanunun ödenen karşılığı vergi ya da harç niteliğinde olan pullarda yapılan sahtecilik fiillerini cezalandırdığı suç kapsamına benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan pulların da dahil edilmesinin, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığı anayasal ve kanuni bir sonuçtur.

Burada ifade edilmelidir ki bu nitelikte olan pullarda yapılan sahtecilik fiilleri ile TCK'nın 204'üncü maddesinde düzenlenen "Resmi Belgede Sahtecilik" suçunun oluşacağı söylemek de mümkün değildir. Zira, tıpkı "Kıymetli Damgada Sahtecilik" suçu gibi, TCK'nın "Topluma Karşı Suçlar" başlıklı üçüncü kısmının "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenen "Resmi Belgede Sahtecilik" suçunun oluşması için aranan ilk unsur, üzerinde sahtecilik fiilleri gerçekleştirilen şeyin bir "belge" niteliğinde olmasıdır¹²⁸. Bu bölümde düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belge kavramı madde gerekçesinde; "*Belge, eski dilimizdeki "evrak" kelimesi karşılığında kullanılmakta olup, yazılı kağıt*" anlamına gelir şeklinde tanımlanmıştır.¹²⁹ Bir şeyin belge olarak kabul

¹²⁸ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve R. Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 1037.

¹²⁹ Yargıtay ise belge kavramını şu şekilde tanımlamaktadır "*Hukuki bir sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazılara denir*", YCGK, 97/324, 21.06.1698, (www.kazanci.com). Doktrinde Koca/Üzülmez belge kavramını şu şekilde tanımlamaktadır: "*Hukuken önem arz eden ve belli bir kişi tarafından yapılan açıklamanın ispatı açısından cisimleştirdiği yazılı kağıt.*" Bkz. Koca ve Üzülmez, Özel Hükümler, 715; Belge kavramı için yapılan diğer tanımlar için bkz. Özen, 836-837.

edilebilmesi için gereken ilk unsur ise “yazılılık” tır¹³⁰. Ayrıca, belgelerin düzenleyicisinin belli olması ve belge içeriğinin hukuken anlamı olan bir irade beyanı taşıması gerekmektedir¹³¹. Bu nitelikteki bazı pulların yazılılık unsurunu taşıdıkları yönündeki görüşe itibar etmek mümkün olabilirse de çoğu zaman bu yazıların hukuken anlam ifade eden bir irade beyanı içerdiğini söylemek oldukça güçtür¹³². Bu sebeple bahsedilen bu pulların resmi belge olarak kabulü mümkün değildir. Dolayısıyla, karşılığında ödenen bedel benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan pullara ilişkin sahtecilik eylemlerinin cezalandırılması suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olup bu tip fiillerin cezalandırılması isteniyorsa kanuni bir düzenleme yapılması gereklidir¹³³.

SONUÇ

Suç teşkil eden fiiller ile bu fiiller karşılığında öngörülen yaptırımların ancak kanunla düzenlenmesi gerekliliğini ifade eden suçta ve cezada kanunilik ilkesi, ceza hukukunun evrensel ilkelerinden biridir. Bu ilke uyarınca, karşılığında ceza öngörülen fiil kanunda açıkça düzenlenmeli, sınırı ve kapsamı net olarak ortaya koyulmalıdır. Suç ve ceza içeren hükümlerde kanunun çizdiği sınırın dışına çıkılarak kıyasa varacak şekilde genişletici yorum yapmak ceza hukukunda yasaktır.

TCK'nın 199'uncu maddesinde “Kıymetli Damgada Sahtecilik” suçu düzenlenmiştir. Bu suçun konusunu oluşturan kıymetli damga kavramının kapsamına; damgalı kağıtlar, damgalar, pullar ve muayyen bir vergi veya

¹³⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Özel Hükümler*, 829; Handan Yokuş Sevük, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 433; Her ne kadar bir belgenin varlığı için “yazılılık” unsuru aransa da bu yazının mutlaka bir kağıt üzerine işlenmiş olması gerekmemektedir. Bkz. Tezcan, Erdem ve Önok, 1038.

¹³¹ Ahmet Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 51; Koray Doğan, “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 5/14 (2010), 56.

¹³² Doktrinde bazı yazarlar tarafından da ifade edildiği üzere; hem yazı hem görsel içeren şeylerin belge kapsamına dahil edilmesi mümkündür. Örneğin bir senet üzerinde yer alan imzalı bir pulun alınarak başka bir senede yapıştırılması halinde belgede sahtecilik suçu oluşabilecektir (Bkz. Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Özel Hükümler*, 831). Ancak karşılığında ödenen bedelin benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu pullarda çoğunlukla imza veya başka bir yazılı ibare bulunmamaktadır.

¹³³ Nitekim yukarıda da bahsedilen Yargıtay 8. Ceza Dairesinin E. 2012/31130, K. 2014/18585 sayılı kararında da baro pullarının kıymetli damga sayılamayacakları hususu açıklandıktan sonra, bu nitelikteki pullarda yapılacak sahtecilik fiillerinin resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturacağına ilişkin herhangi bir belirlemeye yer verilmemiştir.

harcın ödendiğini gösteren pullar girmektedir. Görüleceği üzere bir pul üzerinde yapılan sahtecilik fiillerinin kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturabilmesi için, o pul karşılığında ödenen bedelin “vergi” veya “harç” niteliğinde olması gerekir.

Hukukumuzda mevcut kimi pullar bir vergi veya harcın ödendiğini göstermeyip, benzeri mali yükümlülük kapsamındadır. Avukatların vekaletnamelere yapıştırdıkları pullar da benzeri mali yükümlülük niteliğindedir. Benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan bu pullar üzerinde yapılacak sahtecilik fiilleri, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kıymetli damgada sahtecilik suçunu oluşturmayacaktır. Zira, kıymetli damgada sahtecilik suçunu düzenleyen TCK'nın 199'uncu maddesinde bu suçun konusunu oluşturacak pulların bir vergi veya harcın ödendiğini gösterir mahiyette olması gerektiği açıkça aranmıştır. Genişletici bir yorum yapmak suretiyle, karşılığında ödenen bedel, vergi veya harç olmayıp benzeri mali yükümlülük niteliğinde olan baro pullarında yapılacak sahtecilik eylemlerini de bu suç kapsamında değerlendirmek suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca mümkün olmayacaktır. Bu yönde yapılan bir yorum, kıyasa yol açacak şekilde genişletici yorum yapmak anlamına gelecektir. Nitekim suç ve ceza içeren hükümleri kıyasa yol açacak nitelikte geniş yorumlamak TCK'da açıkça yasaklanmıştır. Benzer şekilde “vergi” ya da “harç” ibaresi kapsamına “benzeri mali yükümleri” de dahil etmek vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesine de aykırı olacaktır.

Gerek suçta ve cezada kanunilik ilkesi gerekse de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin kanuniliği ilkesi uyarınca baro pullarında yapılan sahteciliğin cezalandırılması isteniyor ise uygulamada belirsizlik ve tereddüt doğurmayacak şekilde açık bir kanun düzenlemesi yapılmasında hukuki yarar olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Berrin. Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Akdoğan, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Yayınevi, 2020.
- Akdoğan, Abdurrahman. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Yayınevi, 2017.
- Alpdündar, Remzi. İlgili Kanun Maddeleri ve Tevhidi İçtihat Kararlarıyla Yeni Hukuk Sözlüğü. İstanbul: Arpaz Yayınevi, 1977.
- Altay, Asuman. Kamu Maliyesi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Artuk, M. Emin, Gökçen, Ahmet ve Yenidünya A. Caner. Türk Ceza Kanunu Şerhi 4.Cilt. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- Aslan, Yasin. “Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları.” Ankara Barosu Dergisi, 2 (2015) 147-172.
- Avcı, Orçun. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi”. Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25/42 (2020), 67-93.
- Aydın, Ali Rıza. “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”. Vergi Sorunları Dergisi, 233 (2018), 13-28.
- Baba, Yasemin. Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- Başaran, Funda. “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”. Vergi Sorunları Dergisi, 118 (1998), 114-133.
- Baytaz, A. Batuhan. Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Centel, Nur, Zafer, Hamide ve Çakmut, Özlem. Türk Ceza Hukukuna Giriş. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2014.
- Doğan, Koray. “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”. Ceza Hukuku Dergisi, 5/14 (2010), 51-66.
- Dönmezer, Sulhi ve Erman, Sahir. Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt I. İstanbul: Der Yayınevi, 2016.
- Dönmezer, Sulhi ve Erman, Sahir. Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II, İstanbul: Der Yayıncılık, 2019.
- Erem, Faruk. Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt I Genel Hükümler. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1968.

- Erman, Sahir. “Para, İtibarı Amme Kâğıtları, Kıymetli Damgalar ve Amme Nakliyat İşletmeleri Biletlerinin Taklidi Suçu”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8/1, 256-303.
- Erman, Sahir. ve Özek, Çetin. Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar, İstanbul: Dünya Yayınevi, 1996.
- Gerçekler, Hasan. Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt II. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Gödeklî, Mehmet. “Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 7/29 (2017), 277-360.
- Gökçen, Ahmet. Belgede Sahtecilik Suçları. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Güneş, Gülşen. Verginin Yasallığı İlkesi. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2014.
- Hakeri, Hakan. Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Hafızoğulları, Zeki ve Özen, Muharrem. Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Toplum Karşı Suçlar. Ankara: US-A Yayıncılık, 2012.
- Jensen EM. The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution, Westport: Preager Publishers, 2005.
- Kaneti, Selim, Ekmekçi, Esra, Güneş, Gülşen, ve Kaşıkçı, Mahmut. Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi”. 15 (2013) 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Karakoç, Yusuf. Vergi Ceza Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Kaya, İslam Safa ve Cengiz, Ali. “Türk Ceza Hukukunda Kıymetli Damgada Sahtecilik Suçu”. Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi, 9/1 (2019), 7-20.
- Koca Mahmut ve Üzülmöz, İlhan. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Koca, Mahmut ve Üzülmöz, İlhan. Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Meraklı, Serkan. “Parada Sahtecilik Suçu (TCK m.197)”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 26/2 (2020), 726-776.

- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami. ve Göker, Cenker. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- Özbek, V. Özer, Doğan, Koray ve Bacaksız, Pınar. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
- Özbek, V. Özer, Doğan, Koray ve Bacaksız, Pınar. Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
- Özen, Mustafa. Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Özer, Figen. Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler, Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2009.
- Özgenç, İzzet. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
- Öztürk, Bahri ve Erdem, M. Ruhan. Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbiri Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Öztürk, İlhami. Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler. Ankara: Yetkin Yayınevi, 2016.
- Öztürk, İlhami. “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenmesi Gereken Bedellerin Takip Ve Tahsil Usulü”. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6/12 (2016), 55-76.
- Parlar, Ali. Türk Ceza Kanunu Şerhi Cilt:2. Ankara: Bilge Yayınevi, 2015.
- Saban, Nihal. Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009.
- Sevük, H. Yokuş. Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Soyaslan, Doğan. Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Yetkin Yayınevi, 2014.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. Vergi Hukuku Genel Hükümler. Bursa: Ekin Yayınları, 2019.
- Şenyüz, Doğan. Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Yayınları, 2015.
- Taşkan, Y. Ziya. Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Tezcan, Durmuş, Erdem, M. Ruhan ve Önok, R. Murat. Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Toroslu, Nevzat. Ceza Hukuku Genel Kısım. Ankara: Savaş Yayınevi, 2013.
- Toroslu, Nevzat. Ceza Hukuku Özel Kısım. Ankara: Savaş Yayınevi, 2015.
- Uluatam, Ömer. Kamu Maliyesi. Ankara: İmaj Yayınevi, 2017.
- Yaltı, Billur. Vergi Yükümlüsünün Hakları. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.

Yaltı Soydan, Billur. Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak. Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 2020.

Yaşar, Osman, Gökcan, H. Tahsin ve Artuç, Mustafa. Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu 5. Cilt. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

Yavuz, Hakan. “Türkiye’de Bir Kamu Geliri Olarak Harç Gelirlerinin Gelişimi: 1990-2015 Dönemi”. Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık (2016), 370-377.

Yılmaz, Ejder. Hukuk Sözlüğü. Ankara: Yetkin Yayınevi, 2011.

Yiğit, Uğur ve Öztürk, İlhami. “Maden Arama ve İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Mali Yükümlülükler ve Bunların Hukuki Niteliğinin Analizi”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 21/3 (2017), 277-320.

Yiğit, Uğur ve Öztürk, İlhami. Yargı Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.

<https://hudoc.echr.coe.int/>

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

<https://karararama.yargitay.gov.tr/>

<http://www.kazanci.com.tr/>

<https://legalbank.net/>