

**T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SAHTE BELGE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şekure Eda AKYÜZ

Hukuk Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı

AĞUSTOS 2022

T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SAHTE BELGE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Şekure Eda AKYÜZ
(201231009)

Hukuk Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet KESİK

AĞUSTOS 2022



T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı 201231009 numaralı öğrencisi Şekure Eda AKYÜZ'ün tez çalışması, 19.08.2022 tarihinde yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından oy birliği/ oy çokluğu ile Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

- 1) Tez Danışmanı:** Prof. Dr. Ahmet KESİK
- 2) Jüri Üyesi:** Prof. Dr. Gülsün Ayhan AYGÖRMEZ
- 3) Jüri Üyesi:** Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Hukuku Açısından Sahte Belge” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim (20/07/2022).

Şekure Eda AKYÜZ



Sevgi dolu Aileme,



ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında Kamu Hukuku açısından sahte belge konusu işlenmiş öneri niteliğinde çözüm önerileri sunulmuştur.

Tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren Sayın hocam Prof. Dr. Ahmet KESİK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tezime Ceza Hukuku yönünde ki bilgi ve tecrübelerine dayanarak ışık tutan sevgili jüri üyesi hocam Prof. Dr. Gülsün Ayhan AYGÖRMEZ'e teşekkürlerimi sunarım.

Tüm eğitim hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen her zaman yanımda olan canım annem ve kıymetli babama, bana rol model olan abime ve tez sürecimde bana her konuda destek olan sevgili eşime teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ağustos 2022

Şekure Eda AKYÜZ

St. Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x
1. GİRİŞ	1
2. SAHTE BELGE	3
2.1. Genel Olarak	3
2.2. Belge.....	5
2.2.1. Belge kavramı.....	6
2.2.2. Belgelerin haiz olması gereken unsurlar	9
2.2.3. Belge türleri	11
2.3. Sahte Belge.....	17
2.3.1. Sahte belge suçunun tarihçesi.....	20
2.3.2. Sahte belgenin düzenlenme ve kullanma nedenleri.....	22
2.3.3. Sahte belgenin tespit edilme yöntemleri.....	23
3. KAMU HUKUKU'NDA BELGEDE SAHTECİLİK	25
3.1. Genel Olarak	25
3.2. Türk Vergi Hukuku'nda Sahte Belge:.....	25
3.2.1. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre.....	26
3.2.2. Vergi Usul Kanunu'na göre.....	27
3.3. Kamu Görevlisi Tarafından İşlenen Resmî Belgede Sahtecilik Suçu.....	29
3.3.1. Resmî belgeyi sahte olarak düzenlemek.....	29
3.3.2. Resmî belgeyi sahte olarak değiştirmek	30
3.3.3. Resmî belgeyi sahte olarak kullanmak	31
3.3.4. Sahte Belge Suçlarının Özel Görünüş Şekilleri.....	42
3.3.5. Sahte belge düzenleneme ve kullanma suçlarında suçun unsurları	45
3.3.6. Sübuta yönelik tespitler	53
3.3.7. Sahte belge suçundaki hukuki yarar	55
3.3.8. Sahte belge suçundaki aldatma kabiliyeti.....	56
3.4. Resmî Belge Sahtecilik Suçunda: Yargılama Usulü ve Yaptırım.....	58
3.4.1. Soruşturma ve kovuşturma usulü	58
3.4.2. Yaptırım.....	59
3.4.3. Görevli ve yetkili mahkeme	60
4. YARGITAY KARARLARI	61
4.1. Genel Olarak	61
4.2. Belgenin İçerik Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları	61
4.3. Belge'nin Şekil Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları.....	63
4.4. Belge'nin Nitelik Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları	68
4.5. Belge'nin Miktar Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları	71
5. DEĞERLENDİRME	72

6. SONUÇ	79
KAYNAKLAR	82
ÖZGEÇMİŞ	91



KISALTMALAR

CD	: Ceza Dairesi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HD	: Hukuk Dairesi
HUMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
KDVGU	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
MİT	: Millî İstihbarat Teşkilâtı
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Başkanlığı
T.C.HMB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCD	: Yargıtay Ceza Dairesi

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SAHTE BELGE

ÖZET

Belgede sahtecilik suçları, vergi kaçakçılığı suçlarından sayılan, ülkemizde yaygın görülen bir suçtur.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları iki ayrı suç olarak ele alınır, soruşturma ve kovuşturmaları da ayrı ayrı ele alınır. Sahte belgeyi kullanma eyleminin gerçekleşmesi için düzenleme suçunun varlığı mecburidir. O nedenle bu eylemler arasında ki bağlantı detaylıca incelemeye tabi tutulmalıdır.

Ceza Hukuku'nun re' sen araştırma ilkesine göre soruşturma ve kovuşturma sahte belgenin ceza hallerinde kendiliğinde başlayacağı ve belgede sahteciliğin kamu davasına dönüşeceği için, suçun unsurları irdelenmelidir.

Sahte Belge'nin düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi için sahte belge düzenleme ve kullanma nedenleri ve sahte belge kullanımının tespit edilme yöntemleri incelenmelidir.

Çalışmanın temel gayesi sahte belge konusunu araştırarak kamu düzenini ilgilendiren belgede sahtecilik suçuna çözüm önerileri sunmaktır. Sahte belge ile ilgili teorik bakış açıları ile mevzuatı incelemek bunlar ışığında Yargıtay kararlarını ele alarak, teorik ve uygulamada ki sahte belgeyi incelemektir.

Uygulamada yer alan tartışmalı konulardan olan zincirleme suç ve mevzuatta ayrıca ele alınan pişmanlık, iştirak, teşebbüs, gönüllü vazgeçme, tekerrür gibi cezanın niteliklerine etki eden unsurlara değinmek amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Sahte, Sahte Belge, Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Fatura*

DOCUMENTARY FALSIFICATION IN PUBLIC LAW

ABSTRACT

Forgery documenting counted as tax evasion is common crime in our country. which as which are considered as tax evasion crimes are common crimes in our country.

The crimes of forgery documenting are handled as two separate crimes such as investigations and prosecutions. The existence of the crime of regulation is mandatory for the act of using the forged document to take place. Therefore, the link between these actions should be examined in details.

According to the penal law investigation principle of the Criminal Law, the elements of the crime should be examined since the investigation and prosecution of the fake document will start automatically in criminal cases and the forgery documenting will turn into an public prosecution.

In order to prevent the issuance and using forged documents, the reasons for issuing and using forged documents and methods of detecting the use of forged documents should be examined.

The main purpose of the study is to investigate the issue of forged documents and to offer solutions to the crime of forgery in documents that concern public order. Examining the legislation with the theoretical perspectives on the forged document, taking the decisions of the Supreme Court in the light of these, examining the forged document in theory and in practice.

It is aimed to address the elements that affect the qualities of punishment such as chain crime, which is one of the controversial issues in practice, and repentance, participation, attempt, voluntary renunciation, repetition, which are also discussed in the legislation.

Keywords: *Forged, Forged Document, Tax, Tax Evasion, Invoice*

1. GİRİŞ

Kişilerin gelir dağılımlarına göre vergilerin alınması, verginin gerekliliklerinden biridir (Şen ve Sağbaş, 2016, s.432). Kişilerden alınan vergilerle kamu hizmetleri idame ettirilir. Kamu harcamalarını karşıladığı seviyede kamu borçlanması da daralacaktır. Bu nedenle alınacak vergiler toplumsal harcamalarda kullanılarak borçlanmanın önüne geçilecektir. Kamuda gerçekleştirilecek hizmetlerin vergiler tarafından karşılanabilmesi için belge kayıt sisteminin var olması şarttır. Belge, fatura, fiş olmadan bir hizmetin vergilendirilmesi mümkün değildir. Devletin vergileri harcamalar üzerinden alması, bu harcamaları kanıtlamaya yarayan belgelerin belge kayıt sistemince tutulması vergilendirilme işlemleri için gereklidir. Bu yüzden hukuki bir nitelik taşıyan belge, belge kayıt sisteminin asli bir yapı taşıdır. Aksi takdirde belgeler üzerinden alınan vergi toplanamazsa bütçe açık verir ve bunun neticesinde sorunlar ortaya çıkar.

Belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu, vergi miktarını belirleyeceği ve devlet hazinesine dahil olacağı için önemlidir. Vergi, sistematik bir biçimde vatandaşlardan alınmalıdır. Düzenli bir şekilde vergi toplayabilmek için evrakların doğruluğu son derece önem taşımaktadır. Evraklarda yer alacak yalan veya yanlış beyanlar, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin oluşmasına yol açacaktır. Bu durumda karşımıza sahte belge sorunu çıkmaktadır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kamu güvenini zedeleyerek yanlış iş ve işlemlerin gerçekleşmesine sebebiyet verir. Türk vergi hukuku açısından sahte belge suçu hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (VUK m.359/b).

Sahte Belge Suçu Vergi Usul Kanunu açısından incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta olup bu suç; gerçek olmayan belgelerle vergiyi az ödemek veya hiç ödememek, vergi indrimi veya iadesinden yararlanmak, vergi matrahı düşük göstermek için sahte fişleri beyannamesine dahil etmek, kurumlar vergisinin matrahını düşürmek veya hayali bir ihracat gerçekleştirmek için kullanılmaktadır.

Tezimiz dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Sahte belge kavramı ve sahte belgenin teorik çerçevesi, ikinci bölümde Kamu Hukuku'nda belgede sahtecilik

konusu, üçüncü bölümde sahte belge kullanımına ilişkin çözüm önerileri ve dördüncü bölümde sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin yargıtay kararları değerlendirilmektedir.



2. SAHTE BELGE

2.1. Genel Olarak

Türkiye’de kişilerden şahıs bazında gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi vergiler alındığından yapılan harcamalar ve alınan hizmetler doğrultusunda alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi gibi vergiler de vardır. Aksi iddia edilmediği müddetçe doğruluk karinesinden yararlanan bu beyanların kalıcılığı ve kanıtlanabilirliği yalnızca belge kayıt sistemi ile mümkün olabilir.

Cebri olan vergilerin denetiminin kolay olmaması sebebiyle vergilendirilmede beyan sistemi güdülerek verginin maliyetinin düşürülmesi ve aynı zamanda mükelleflerin ödeyecekleri vergi hususunda bilinçlenmesi hedeflenmiştir. Mükelleflerin kullandıkları beyan sistemi belge kayıt sistemine olan ihtiyacın bir göstergesi niteliğindedir. Aynı zamanda mükellef beyan sistemi ile kazançlarını veya yapacakları işi, işlemleri beyan dışı yürütme arzularını büyük ölçüde kısıtlamaktadır. Zira mükellef fatura kesmeden mal veya hizmet alım satımı yaparak vergiden kaçınma yolunu izlerse cezası ona göre hükmolunacaktır.

Vergilendirme işleminin belge kayıt sistemi ile gerçekleştirilmesi, devletin toplayacağı vergiler açısından vatandaştan devletin çıkarlarını gözettiği gibi kişilerden devletin talep edebileceği keyfi vergilerin de önüne geçer. Sonuç olarak belge sistemi, vatandaş ve tabii ki devleti korumaktadır.

Alınacak vergiler için tekeli bir belge sisteminin oluşturulması gerekir. Keza belge sisteminin paydası bir bütün olmaz ise vergi türlerine göre tutulacak defterler mükellef için daha fazla iş yükü olduğu gibi vergi denetçileri için de netlik ve zaman yönünden dezavantajlıdır.

Türk Vergi Sistemini ele alacak olur isek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi sisteminin temelini oluşturur. Vergi usul ve esaslarının teorik ve uygulamada işlerliğini açığa kavuşturan Vergi Usul Kanunu, vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili açıklar.

Ülkemizde belge kayıt sisteminin kara para aklama, vergi kaçırma, sahte belge düzenleme, naylon fatura ticareti gibi birçok farklı amaçla vergi kaçakçılığı suçları işlenmektedir. Vergi denetimleri arttırılarak ve denetimlerin içeriğini detaylandırılarak vergiden kasten veya taksir suçu işleyerek kaçınanların hak ettikleri cezaları almasının sağlanması, hem diğer vatandaşlar için caydırıcı nitelikte olup hem de devlet hazinesine giren vergilerin miktarında azalma olmaması adına önem taşımaktadır.

Vergi sistemimizde mükellefin ettiği beyan geçerli sayıldığı için beyanın ardından tahakkuk kısmı kendiliğinden gerçekleşerek vergiye ait tüm yükümlülükleri doğurmaktadır. Mükellefin vergiyi onaylama yahut reddetme yetkisi yoktur. Mükellef cebren vergi ödenmek zorundadır. Mükellefler belgelerini 10 sene (TTK m.68) boyunca saklamalı herhangi bir şüpheli durumda vergi inceleme elemanları için fiziki veya elektronik ortamda saklanan belgeler vergi inceleme memurlarına sunmalıdır. Mükellef beyanını kanunların belirlediği sürelerde gerçekleştireceği gibi beyanına dair evrakları da kanunun belirlediği sürelerce arşivlemekle yükümlüdür. Zira Mükellef ödevleri arasında sayılan hususlardan biri de belge kayıt sistemine uyumun sağlanmasıdır (VUK m.153).

Mükelleflerin vergi ziyayı cezasına yol açacak şekilde sahte fatura düzenleyerek suç teşkil eden fiil işlemleri durumunda bu mükelleflere kendilerine kesilen vergilere ek olarak vergi ziyayı cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da kesilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre 'vergi kaçakçılığı' suçu işleyen kişilerin vergi suçlarına da tabi olmaları halinde hapis yahut gerekli görülen diğer cezalara tabi tutulmaları vergi suçlarında verilecek karar içtihat oluşturacağı için önemlidir.

Aynı zamanda mükellef adına bu işlemleri gerçekleştiren mali müşavirler ve tasdiklerini gerçekleştiren yeminli mali müşavirler için mükelleflere beyanname verme ve benzeri hizmetler verirken Maliye adına yapılan bu işlemleri denetleyerek müteselsil sorumluluğu üstlenmekte ve doğru olduğu hususunda karine yüklemektedirler. Bu meslek mensupları hakkında işlenen vergi kabahatlerine Ceza Hukuku açısından gerekli müeyyideler uygulanmaktadır. Sonuç itibariyle serbest meslek erbapları, mükellef adına iş ve işlem gerçekleştirdikleri için müşterek ve müteselsil olarak sorumlu kabul edilmektedirler. Kısacası verginin vatandaşlardan eksiksiz ve orantılı bir şekilde toplanması amacı güdülerek oluşturulan belge kayıt

sisteminin temelini oluşturanların şüphesiz fişler, faturalar ve yasal defterlerin ve kayıt sistemine ait olan tüm belgelerin üstünden alınan vergilerin eksiksiz bir biçimde toplanarak devlet hazinesine teslim edilmesinin kamu güvenine hizmet ettiğini söyleyebiliriz.

Kısacası belge kayıt sisteminde bulunması gereken belgenin sahte bir biçimde düzenlenmiş ve kullanmış olması, kamu güvenini zedelediğinden belgenin doğru beyanının önemi kamu düzeni için önem taşımaktadır.

2.2. Belge

Belgeler ticari ve sosyal ilişkilerin yanı sıra gündelik hayatımızın birçok alanında kullanılmaktadır. Ticari ve hukuki hayatta belgeye gereksinim duyulmasının nedeni kişilerarası münasebetlerin yazılı olarak ispatlanabilmesidir (Yıldız, 2021, s.4). Resmî belgede sahtecilik suçu, Türk Ceza Kanunu'nun 3. bölümünde yer alan Toplum Karşı Suçlar kısmının altında yer alan Kamu Güvenine Karşı Suçlar başlığı altında düzenlenmiştir. Sahte belge suçlarının tamamının konusunu belgeler oluşturmaktadır (Yıldız, 2021, s.5). Belgeler ile toplumsal birlikteliğin adaletli bir biçimde sürdürülmesi amaçlandığı için belgeler üzerinde işlenen sahtecilik suçları kamu düzenini zedelemeye yöneliktir. Kamu güveni deyimi beşerî ilişkilerde duyulan karşılıklı güvendir (Erem ve Faruk, 1961, s.3). Kamu güveni, vatandaşların kandırılmama ve inanma haklarından doğmaktadır (Kaylan, 2004, s.1). Belgede sahtecilik suçlarının hukuki konusunun kamu güveni olması nedeniyle sahte belgeyi kullanmak, gerçek bir belgeyi sahte olarak değiştirmek ve sahte belgeyi kullanmanın kamu güvenini sarstığı kabul edilmektedir (Yıldız, 2021, s.5). Bu sebeple sahtekârlık suçlarında aldatılma eyleminin varlığı aranmaktadır (Toroslu ve Nevzat, 2018, s.207). Amme güvenine karşı gerçekleşen suçlar, sahtecilik suçlarını geniş olarak ele almaktır (Kaylan, 2004, s.1). Bu sahtecilik suçunun kamu güvenine karşı gerçekleşmesi ancak bir evrak üstünden gerçekleşebilir. Arapça bir kelime olan varak kelimesi evrak kelimesine karşılık gelip 'yazılı kâğıt' anlamına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim tarihi: 19.01.2022).

Sahtecilik suçunun oluşması; başkalarını kandırmak için gerçek olmayan bir belge düzenlemek veya sahil olan bir belge üzerinde değişiklik yaparak kişileri aldatmak, belgeleri bile isteye bozmak, tahrif etmek veya saklamak şeklinde ortaya çıkar (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:07.12.1987, K:333/574). Belgeler delil niteliği

taşıdıkları ve bu belgeler üzerinden işlemler gerçekleştiği için hukuku doğrudan etkilemektedirler (Erman ve Özek, 1995, s.305). Buradan çıkarımla sahtecilik suçunun maddi konusu belgedir. Zira bir belge olmadan belgede sahtecilik suçunun eyleme dökülmesi mümkün değildir.

2.2.1. Belge kavramı

Belge kavramının 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun da tam açıklaması bulunmasa da Ceza hukuku anlamında belgenin açılımı hukuki değer taşıyan, bir durumu veya olayı nakletmek gayesiyle oluşturulan her türlü yazıdır (Yıldız, 2021, s.6). Keza belge, kanıt niteliği taşıyan yazı, resim veya vesika gibi evraklardır (Larousse, 1970, s.84). Belgelerde irade açıklaması belgenin geçerlilik şartıdır (Soyaslan, 2005, s.409). Keza kartvizitler irade beyanı taşımadıkları için, belge niteliği taşımamaktadırlar (Taşdemir, 2019, s.9).

Bir konunun yazılarak belge niteliği taşıması için hukuki nitelik taşıması veya hukuki sonuç doğurması gerekir. Yazı ve belge arasındaki ayırt edici özellik hukuki niteliğidir, denilebilir. Belgenin tam anlamı ile Vergi Usul Kanunu'nda açıklayıcı bir tanımı yapılmamıştır. VUK 227/1'nci maddesinde yer alan '*ispat edici kağıtlar*' başlığının altında düzenlenen hüküm incelendiğinde; "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*" denilmiştir. Yani belge ispat etme yönü ile açıklanmıştır.

Belge kavramıyla beraber değinilmesi gereken diğer kavramlar; asıl, suret ve nüshadır. Asıl belge, görevli memur veya belge düzenleyicisi tarafından ilk olarak düzenlenen belgenin aslıdır. Suret ise görevli kişilerce düzenlenmiş ve bu kişilerce aslı gibi olduğu onaylanan asıl belgenin mevcut ve saklı olduğu belgedir. Genelde aslı gibidir kaşesi ile diploma gibi evrakların suret niteliği taşıdığını görürüz. Nüsha ise suretle aynı şey olmayıp, aynı anda birden çok belgenin oluşturulup, nüshanın da bu oluşturulan belgelerden biri olmasıdır. Kısacası oluşturulan nüsha asıl nitelikte olup birden fazla meydana getirilen belgelerden biridir (Kılıç ve Aydın, 2017, s.130). Nüsha kavramının e-fatura yönü ile ehemmiyeti ele alınmalıdır. Maliye ile anlaşmalı olan matbaaların e-fatura uygulaması ile beraber minimum üç nüsha olarak düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerle beraber faturaya yardımcı olan belgeler, elektronik ortamda düzenlendiği için sayıca birden çok nüsha kavramı

hakkında tereddütler yaşanabilir. Bu konu esasıyla yayımlanan 433 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde e-arşiv uygulaması izni başlığının altında ele alınan maddede elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Bu Tebliğ kapsamında *“Başkanlıktan e-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza ederler.”* şeklinde düzenlenmiştir. Bahsedilenlerden çıkarımla satış faturası düzenleyen firmanın elektronik ortamda düzenlemiş olduğu fatura, e-posta olarak iletilmesiyle alıcıya ulaşmış olan bu fatura, sanal bir platformdan iletilmiş olsa dahi asıl belge niteliği taşımaktadır. Satıcı tarafından elektronik ortamda saklanması gereken bu fatura tecime ait tüm aşamaları taşımaya yetkin olan UBL-TR’ye uyumlu bir format belgesi olarak iletilmesi gerekir. Aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kaynakları sarih olan XML tabanlı bir formata da sahip olması şekil açısından gereklidir. Satıcının elektronik ortamda sakladığı faturanın nüsha, alıcıya iletilen faturanın ise asıl fatura niteliğinde olmasının sebebi dıştan yapılacak yazılımsal müdahalelerden faturayı korunaklı bir hâle getirerek güvenli bir fatura süreci yürütülmesini sağlamaktır. Aksi takdirde dışardan yapılmış bir müdahale ile tahrife uğratılmış fatura üzerindeki yetki taşıdığını kanıtlar nitelikte olan mali mühür, karekod, e-imza ve e-şerhler geçersiz olacaktır. Aynı zamanda dış bir müdahale ile tahrif edilmiş fatura nezdinde bilişim suçu işlenmiş olacaktır. Sahte fatura suçları ele alındığında belgenin önemiyetini öne çıkaran VUK 227’nci maddede belgenin geçerlilik şartları yer almıştır. Bu maddede yer alan şartlar taşınmadığı takdirde belge muvazaalı olacaktır. Yok hükmünde sayılan belgenin mevcudiyeti geçerlilik şartlarına bağlanmıştır. Şayet bir belgenin şartların tümünü taşımaması halinde geçerli olmayacağı hükmü, yine açıklanacağı üzere mükellefin sahip olduğu haklarından hak talebini kullanmayı haklı bir şekilde engellemeye ilişkindir. Mükellefin KDV iadesi için başvuru yapması halinde bu başvurunun delili sayılan belgelerin geçerlilik şartlarını sağlaması zorunludur. Şayet sağlamıyorsa KDV iadesini mükellefin talep etme hakkı doğmayacaktır. İade ve değişim işlemlerinde mal ve hizmet işlemi gerçekleştirildikten sonra teslim alınan ÖKC fişini almamış bir kişinin kredi kartı slipi ile iade veya değişim işlemini gerçekleştirmesi mümkün değildir. Bu işlem için belge niteliği taşıyan kredi kartı slipi değil fiştir. Kısacası yapılacak bir işlemde belgenin kullanılabilmesi için bu belgenin şekil şartları bakımından gerekli unsurları taşıması

gerekmektedir. Belgenin içerik ve şekil bakımından bir temele dayanmayan, geçersiz ve sakat olduğu anlaşılıyor ise bu belgenin sahteciliğinden söz edilemeyecektir (ibid). Kısacası belgenin hak talep etmek için geçerli olmayacağı ilk bakışta anlaşılması sahte belgeden bahsedilememesi için yeterlidir. Ancak tam anlamıyla bir eksiklik olmayıp kısmi geçersizlikler var ve gerçek belgenin sağlayacağı hukuki sonuçların düzenleyen kişi için de doğması muhtemel ise bu belge nezdinde sahtecilik suçunun işlenebileceği anlamına gelir (Kılıç ve Aydın, 2017, s.129). Bu bilgiler ışığında, bilgisayar ortamında düzenlenmiş olan bir belgenin Vergi Usul Kanununda sayılan şekli ve içerik şartlarını yerine getiren bir belge olması, satıcının alıcıya XML formatında iletmesi, asıl ve nüsha olarak dijital ortamda saklanması gerekir. Keza olası bir tahrifat doğmuşsa, belgeye virüs bulaşmış yahut belge kasti sebeplerle müdahaleye maruz kalmışsa, fatura veya fatura niteliği taşıyan diğer tüm belgelerin nüsha değerindeki Gelir İdaresi Başkanlığında saklanan belgeye dair tüm hukuki sonuçları doğacaktır. Türk Dil Kurumunda belge tanımını '*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb.,*' olarak tanımlanmıştır (Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>). Bahsedilen bu '*belge*' sahte belge suçlarının maddi unsurudur (Yılmaz, 2004, s.3435). Belgenin tek ve tam tanımının kanunda yer almamasının sebebi, şüphesiz uygulamalarda yol açabileceği sorunların önüne geçmektir (ibid). Kanun koyucu olay özelinde belge yorumunun yapılmasını daha sağlıklı bulmuştur. Bu sebeple belge kavramının tam tanımı bulunmamakla beraber yargısal içtihatlarla belge kavramı tanımlanmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:21.03.2017, E:2015/11/1183, K:2017/182).

VUK'un 13. maddesine göre belgenin temin edilmesi için il sınırını aşmayan bölgelerde bulunan Maliye ile anlaşmalı olan matbaalar tarafından basılarak kullanılabilir. Mükellefler, noterlere belgeleri tasdik ederek de kullanma yolunu tercih edebilirler.

Zira il sınırı içinde bulunan matbaalara belirli imkansızlıklara dayanarak belgeleri bastıramayan mükellefler, bağlı oldukları defterdarlıklardan alacakları izin belgesi ile başka bir matbaaya bastırma imkânı bulabileceklerdir.

İşlerinin faaliyetini sürdürmeyi bırakan mükelleflerin vergi dairelerine bildiresiyle beraber ellerinde kalan tüm belgelerin vergi dairesine tutanakla beraber teslim edilmesi ve iptali gerekir. Bu iptali gerçekleşen belgelerle vergi dairesinin yapacağı iş, bu belgelerin iptalini gerçekleştirmektir. Bu iptal bir tutanakla gerçekleşecek olup

tutanakta belgenin ilk ve son seri numarası yazmalıdır. Belgenin nev'i, sıra ve seri numarası tutanakta yer almalıdır. İptale ilişkin düzenlenen tutanağın bir nüshası da mükellefe verilir. Ayrıca faaliyetleri sonlanan mükellefler vergi levhası ile beraber ödeme kaydı tutan cihazlarını da vergi dairesine teslim etmeleri gerekir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan araçlar ile faaliyetlerini sonlandırdıklarını bildirmeyen mükelleflerin bilgileri duyurulur. Bu sayede üçüncü kişilerin görebilecekleri zararın önüne geçmek amaçlanmaktadır. Zira işlerini terk ettikleri hâlde bildirmeyen kişilerin belgeleri üzerinden sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge doğumu gerçekleştirilerek üçüncü kişilerin iyi niyetleri suiistimal edilebilir. Ancak bu durum her belge için geçerli değildir. Defter kayıt sisteminde belge düzenleme ile beraber belge kimliği olduğu için iptale gerek kalmamaktadır. Bu durumda iptal edilmesi gereken bir evrakın olmaması bu sistemin avantajlarından biridir. Aynı zamanda bürokratik girişimlerde bulunulamayacağı için belge kayıt sistemi belge iptalinde işlevseldir. Kısacası belge iptalini gerçekleştirmesi gereken mükellefler yerine getirmeli, getirmediği takdirde bu idare tarafından yapılmaktadır.

2.2.2. Belgelerin haiz olması gereken unsurlar

Bir evrakın belge niteliği taşıması için gerekli olan bazı şartlara haiz olması gerekir. Bir belgenin delil yönünün kullanılması için kesinlikle yazılı olmalıdır. Yazının hangi kalemle yazıldığıнын bir önemi olmamasıyla beraber daktilo harfleriyle veya bilgisayar ortamında da düzenlenebileceği unutulmamalıdır (Taşdemir, 2019, s.7). Belge üstünde bulunan yazının yazılmış olduğu dilin sahtecilik suçu açısından hiçbir önemi yoktur (Toroslu, 2005, s.227).

Aynı zamanda ağma kişiler için kabartma harfler ile de belge düzenlenebilir (Erman, 1987, s.309). Yazının alfabetik harflerle düzenlenmesi mecburi olmayıp iradenin ifadesini yansıttığı sürece şifreli sembolik ifadeler ile dahi oluşturulabilir (ibid). Zira kanıt niteliği taşısa dahi resim video gibi belgeler sahte belge suçu açısından belge olarak sayılmamıştır (Bakıcı, Sedat ve Yalvaç, 2008, s. 693). Kısaca yazı, belgenin üzerinde yazan beyanların herkes tarafından anlaşılabilir bir hukuki sonuç doğurmasına yol açar. Zira yazının sadece bazı kişiler tarafından anlaşılabilir şekilde kodlanmış olması yazılı olma şartını yerine getirdiği anlamına gelmemektedir. Bu niteliği belgenin ispat gücünü ortaya koymaktadır (Koca ve

Üzülmez, 2020, s.669). Delil niteliğinde ki belge mutlaka teşhis edilebilecek bir kişi tarafından düzenlenmelidir (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.630). Ancak belgenin adına düzenlendiği kişi gerçek veya hayali bir kişi de olsa gerçek bir tarafından düzenlendiği için sahtecilik suçunu oluşturur (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:04.04.1983, K:13/155). Zira belirsiz bir kişi tarafından düzenlenen yazının içeriği ne olursa olsun bir muhatap bulamayacağı için belge niteliği taşımayacaktır. Aynı zamanda yazıyı düzenleyen kişi tarafından belgenin imzalanması gerekir. İmza o belgenin onaylandığı ve yer alan edimlerin kabulü anlamına gelmektedir. Üst tarafı boş bir belgeye atılan imza ise sahte belge suçunun konusunu oluşturmayıp 5237 sayılı TCK'da 209. madde ile düzenlenen açığa imzanın kötüye kullanımını oluşturmaktadır. Kambiyo senetlerinde el ile imza atılması kurucu bir unsurdur (TCK m.204). İmza el ile atılmalıdır (TBK m.15). Belgenin değeri özelinde şekil şartı konmamış belgelerde imza el ile atılacağı gibi elektronik imza şeklinde de atılabilir (ibid). Kanunun spesifik olarak düzenlediği teminat sözleşmesi gibi işlemler elektronik imza ile gerçekleştirilememektedir (Elektronik İmza Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 07.10.1920, m.5). Tevsik yönü ile kullanılabilen diğer bir belge tarzı elektronik ortamda düzenlenen e-belgelerdir. E-belgeler yazılı oldukları için bilgisayar ortamında olsalar dahi belge niteliği taşımaktadırlar. 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu 4. madde hükümlerine göre: “*Güvenli elektronik imza münhasıran imza sahibine bağlı olan, b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, d) İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan,*” elektronik imzadır. Bu durumda evrak e-imza ile düzenlendiğinde düzenleyicisinin kim olduğu belirlenebilir olduğu için belge niteliği taşımaktadır. Zira anonim bir belgenin hali hazırda basılmaya uygun olmasına karşın kim tarafından düzenlendiği belli olmadığı için belge niteliği taşıyamaz.

İmza, belgenin geçerlilik şartlarından biridir. Şekli unsurlarının önemi kadar içeriğin de anlaşılır olması gerekir. Zira anlaşılmayan bir belge muhtevası itibari ile bir hukuki değer atfetmeyecektir. İmza belgenin aidiyet unsurunu karşıladığı için önem taşımaktadır. Bir evrakın düzenleyicisinin kim olduğunun belirlenmesinde yöntem, belge üstündeki imzanın kime ait olduğunun anlaşılabilir olmasıdır (Tezcan, Erdem ve Önok, s.934). Ticari defterler gibi bazı belgelerde imza zorunluluğu yoktur

(Toroslu, 2005, s.228). Ancak imzayı atan kişinin ad ve soyadını imzanın üzerine yazması zorunlu değildir. Belgenin düzenleyicisinin kim olduğu açıkça anlaşılır değilse ve kim tarafından düzenlendiğinin belirlenebilmesi için bilirkişiye başvurulması gerekiyorsa, düzenleyeni açıkça belli olmadığı için belge niteliği taşımaz (Ekinci ve diğerleri, 2005, s. 26).

5237 sayılı TCK 204. maddesinin gerekçesi ele alındığında '*Kâğıt üzerindeki yazının, içeriğinin açık olması ve bir irade beyanı barındırması gerekir.*' Belgenin anlaşılabilir olması irade beyanını somutlaştırdığı için kalıcılık sağlar. Bu nedenle cisimleşen evrak belge niteliği taşır. Yani yazı taşınabilir bir şeyin üzerine yazıldığında belge niteliği kazanır (TCK m. 204). Taşınabilir bir şey olarak ifade edilen cisim kâğıt olabileceği gibi bez, deri ve metal levhada olabilir (Taşdemir, 2019, s.14). 5237 sayılı TCK 204. maddeye göre metal levha olarak araç plakaları da sayılmaktadır. Ancak bilgisayardaki programların ve elektronik ortamda düzenlenmiş veriler belirli bir cisimde bulunmadığı için belge niteliği taşıdığı söylenemez (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.674). Elektronik ortamdaki verileri tahrif etme suçları TCK 244/2. maddede düzenlenmiştir. Kısaca sözlü beyanlar, manyetik şeritler, bilgisayar ortamındaki veriler ve bilgisayar programları belge değildir. Belgelerin taşınabilir bir cismin üzerine anlaşılabilir şekilde yazılı olması, kimin düzenlediğinin belli olması ve düzenleyenin imzasının olması ve de bunlar nezdinde hukuki sonuç doğurması gerekir (Erman ve Özek, 1950, s.319). Sonuç olarak sahte belge suçunun oluşması için önce belgenin gerekli şartlara haiz olup olmadığı incelenmelidir.

2.2.3. Belge türleri

Belgeler 5237 sayılı TCK'ye göre taşıdıkları niteliklere göre resmi belgelerde sahtecilik (m.204), özel belgede sahtecilik (m.207) ve resmî belge hükmünde belgelerde sahtecilik (m.210) olarak ele alınmıştır.

Resmî belgenin tam tanımı kanunda yapılmamış, bu kavramın saptaması içtihat ve yargı merciine bırakılmıştır (Gökçen, 1989, s.77).

Resmî belge, görev ve fonksiyonu itibarıyla şekli şartlara uygun biçimde kamu görevlisinin düzenlediği belgedir (Erman ve Özek, 1996, s.373). Kamu görevlisinin düzenlediği belgenin resmî belge sayılmasının sebebi TCK 204. maddenin gerekçesinde '*Sözleşme, devlet kurumu adına devlette çalışan kamu görevlisince*

imzalanmaktadır' şeklinde belirtilmiştir (Demir, 2019, s.34). Ancak kişinin düzenlemiş olduğu belge, görev aldığı kurumun belgesi değilse bu belge üzerinde işlenen sahtecilik suçları özel belgede sahtecilik sayılır (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s. 938).

Kamu görevlisi TCK 6. bendine göre '*Kamu görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*' olarak düzenlenmiştir. Kanun maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere kamu görevlisi deyiminden, kamusal işlemlerin başına atama veya seçilme şeklinde gelen sürekli, süreli veya geçici olarak kamusal faaliyetlerin yürütülmesine katılan kişidir.

Memur ile görevi arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır (TCK m.204). Belgeyi düzenleyen kişi, kamu görevlisi olduğu için resmî belgenin ispat gücü özel belgeye göre daha yüksektir. Resmî belgelerin ispat gücü açısından sahteliği kanıtlanıncaya kadar geçeli belgeler ve aksi ispatlanıncaya kadar geçerli belgeler olarak ikiye ayrılmaktadır. Resmî belgenin oluşturulması sahtecilik suçunu oluşturmak için yeterliyken özel belgenin düzenlenmesi ve düzenlenen belgenin kullanılması ile sahtecilik suçu oluşur (TCK m.204).

VUK'un 229'uncu maddesinde müşterinin aldığı mal veya hizmeti göstermek amacıyla ticareti yapan kişi tarafından müşteriye verilmiş olan bir vesika olarak tanımlanmıştır. VUK 230'ncü maddesine göre faturanın haiz olması gereken bazı unsurlar vardır: Faturanın düzenlendiği tarih, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen tarafın adı, ticaret unvanı, adres bilgileri, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası yazılı olmalıdır. Bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerde ise adi ortaklığa ait vergi numarası yazılmalıdır. Bunun sebebi adi ortaklığın değil adi ortaklığın vergi kimlik numaralarının yazıldığı faturalarda Maliye'nin benimsediği görüşe göre fatura geçerli sayılmayacaktır. Alıcının adı, ticaret unvanı, adresi, eğer bulunuyorsa vergi dairesi ve hesap numarası yer almalıdır. Fatura üstünde malın veya verilen hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı bulunmalı, satılmış olan malların teslim edileceği tarihi ve irsaliye numaraları faturada yazılmalıdır.

Faturanın konusunu oluşturan mal veya hizmetin mükellefe ait işyerinin şubeleri arasında taşınması esnasında da sevk irsaliyesi düzenlenerek bu işlemin tevsik edici bir niteliğe haiz olması amaçlanır. Sevk irsaliyesini düzenleyen malı gönderen kişi

olması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 231'nci maddesine göre bu irsaliyelerin fatura formatına uygun olması gerekir. İrsaliyede malın kim tarafından kime gönderileceği adedi ve birim fiyatı yazmalıdır. Malın şubeler arası taşınması halinde ise sevk edileceği şube irsaliyede belirtilmelidir. Yalnızca kullanmak amacı güdülen malların alıcı tarafından taşınması halinde sevk irsaliyesine gerek duyulmaz. Bu alışveriş perakende olup ticari amaç gütmemektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca e-faturanın formatı belirlenmiştir. E-fatura formatında yer alan unsurların tümü e-faturada da mevcuttur. VUK' un 397 sayılı tebliğinde e-faturanın açıklamasına yer verilmiştir. Bu tanıma göre e-faturanın standartlarını Gelir İdaresi Başkanlığı belirlemektedir. Satıcı ve alıcı kişi arasındaki ticaretin GİB veri tabanına bağlı olarak gerçekleştiği elektronik ortamda var olup kâğıt ortamına baskısı sağlanabilen belgedir.

Elektronik faturaya tabi olan tacirlere Petrol Piyasası Kanunu gereği 2011 yılından itibaren 25 milyon TL brüt satış hasılatı olan, petrol ticareti yapan mükellefler ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ek olarak III sayılı maddede yer alan malların üretim veya ticaret süreçlerinde bulunan mükellefler ve bu sayılı malların ticaretini yapan satıcılardan mal alan mükelleflerden 2020 yıl sonu itibarıyla 5 milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan kişilere ticaretlerinin faturalandırılma süreçlerinde elektronik fatura kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Bu kanun kapsamında e-fatura uygulamasına dahil olacak kişiler açıkça belirlenerek oluşabilecek muğlak durumlar ortadan kaldırılmıştır.

Bilahare kademeli olarak e-fatura kullanıcılarının sayıca arttırılması, e-arşiv ve kâğıt fatura kullanımının kaldırılması amaçlanmıştır. Bu zorunlulukta esas hedef tevsiki zorlaştıran ve sahte belgeye yol açan durumları ortadan kaldırarak internet ortamında seri ve sıra numarası belirli olan faturaları dijital ortamda vergi dairesince görüntüleyerek şaibeye yol açacak tüm durumları ortadan kaldırmaktır. Kanımızca zamanla getirilen yeni uygulamalar ve akabinde oluşan yönetmelik, tebliğ ve kanun maddeleri ile e-arşiv faturadan eser kalmayacaktır. 2019 yılından sonra serbest mesleğe tabi mali müşavir, doktor ve avukat gibi meslekleri icra eden meslek mensupları açısından da kullanım alanı bulmuştur. Ayrıca temeli yetersiz olan gerçek mükellefiyete tabi kişiler içinde entegre bir sistem dahilinde e-fatura uygulamasına dahil edilmişlerdir. Elektronik Fatura Sistemi'nde, fatura ve fatura ve benzeri diğer belgelerin GİB' e aktarımı ile ikinci bir nüshalarının kâğıt ortamında saklanmasına

gerek kalmadığı için kırtasiye iş yükünü azaltarak teknolojiyle uyumlu bir dijital belgeleme sistemine geçişi şüphesiz kolaylaştırmıştır. Aynı zamanda entegrasyona sahip bu sistemle beraber alıcıya ulaşacak faturanın ilk nüshası dijital imzalı bir şekilde ulaşacaktır (Kaya, 2008, s.4). Bu belgedeki imza mali mühür diye adlandırılır. VUK' un 242/2'nci maddesi özelinde incelendiğinde e-faturalar seri ve sıra numarasının atamasını yazılımın alt yapısı yaptığı için seri ve sıra numaralarında herhangi bir yanıltıcı belge oluşturulmasına izin vermemektedir. Keza sahte belgenin önüne geçmek için e-fatura kullanımının yaygınlaştırılması kalıcı çözümlerden biridir. Ancak bu uygulamanın e-fatura özelinde kalmayıp mal ve hizmet alımlarında verilen ÖKC fişi için güdülecek olan yol burada düşünülmeli, matbaaya sahte seri numaralı bastırılan fişler yahut bazı iş yerlerin de fiş satma yolu ile kazanç elde etmek için ticareti yapılan yazar kasa fiş ve ruloları için entegre bir sistem kurularak bir paydada buluşturulmalı ve takibinin vergi denetçileri tarafından kolaylaştırılmaları sağlanmalıdır.

E-fatura uygulamasında güdülen ID kod çerçevesi için e-fiş adı altında düzenlemeler yapılmalıdır. Zira elektronik ortamda düzenlenen faturanın kâğıt ortamda düzenlenen faturaya göre farklılıklarından biri 3 haneli harflerin oluşturduğu kod ve ardından 15 haneli rakamlardan oluşan totalde 18 haneli bir seri numarası ile oluşması gerekmektedir. Harflerle oluşan birim kod, kurum bünyesinde birim bazlı belirlenmiş olan koddur. Bu alfa nümerik kodun ardından yer alan sıra numarasında ise ilk 4 karakter fatura kesilen yılı sonraki 2 karakter fatura kesilen ayı belirtir, ardından yer alan 9 numara ise sıradaki numarayı atamaktadır. E-fatura kapsamında oluşturulan belgeye otomatik olarak 'e-fatura amblemi' basılmaktadır. Aynı zamanda elektronik ortamda oluşan bu faturaların alt kısımlarında okunacak bir biçimde 'Bu fatura elektronik fatura kayıt sistemine kayıtlıdır.' yazmaktadır. Faturanın elektronik sisteme kayıtlı olduğuna dair sorgulamanın yapılacağı adres '<http://www.efatura.gov.tr>'dir (ibid).

Resmî belge hükmünde belgelerin, cezai müeyyideye tabi olması için kullanılması gerekli değildir (TCK m.204). Resmî belge sayıldıkları için düzenlenmeleri suç için yeterli bir gerektir. Bizatihi bu nedenle suç, belgenin kullanıldığında değil sahtecilik fiili gerçekleştirildiğinde tamamlanmış olur (Toroslu, 2005, s. 61). Son dönemlerde tahvil üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik eylemlerinin hızla artması sebebiyle tahviller özel himaye altına alınmıştır (Demir, 2019, s. 24).

Kambiyo senetleri sebebe bağılı olmayan evraktır (Poroy ve diğeri, 2018, s. 137). Kambiyo senetleri; nama yazılı kıymetli evrak, hamile yazılı kıymetli evrak ve emre yazılı kıymetli evrak olarak kişilerin senet üstündeki hak sahipliğine göre üçe ayrılmaktadır. Kambiyo senetlerinin içeriğinden yahut şekli unsurlarından nama mı hamiline mi yazılı olduğu belirlenmiyor ise yasa koyucu senedin emre yazılı olduğunu kabul görmüştür (Artuk ve Gökçen, 2008, s.664).

Poliçeler ise, keşideci tarafından ödemenin yapılacağını belirten senetlerdir. Poliçede yer alan taraflar, muhatap lehtar ve keşidecidir (Güler, 2003, s. 38). Poliçede yer alması gereken unsurlar Türk Ticaret Kanunu'nda açıkça sayılmıştır. Bu unsurların eksiksiz bir biçimde yer alması mecburidir (Demir, 2019, s.26).

Türk Ticaret Kanunu'na göre poliçede yer alması gereken unsurlar: Türkçe veya başka bir dilde poliçe kelimesi, belirlenmiş bir tutarın ödenmesi konusunda kayıtsız şartsız havale, ödeyecek olan kişinin, 'muhatabın' adı, vade (TTK m.672/2) Ödeme yeri (TTK m.672/3), kime emrine ödenecek kişinin ismi, keşide yeri ve zamanı, keşidecinin imzası şeklinde düzenlenmiştir.

Yukarıda TTK'de açıkça belirtilen unsurların eksik olduğu belgeler poliçe olarak kabul edilmeyip özel belge olarak işleme alınır (Demir, 2019, s.26). Poliçeden farklı olarak bonodaki ilişki keşideci ve lehtardır. Bonoda yer alması gereken unsurlar ise bono kelimesinin Türkçe veya başka bir dilde ki karşılığı, belirli bir tutarı ödeme vaadi, vade, ödeme yeri (TTK m.777/4) kime ödeme yapılacak ise onun ismi, düzenlenme tarihi ve yeri, düzenleyenin imzası şeklinde kanunda düzenlenmiştir (6102 sayılı TTK m.776). Türk Ticaret Kanunu'na göre, bono ve poliçe hamiline yazılı olarak düzenlenemez (Demir, 2019, s.28).

Düzenleme tarihi olmayan senet bono niteliği kazanmadığı için somut olayda re'sen takibe alınması gerekmemektedir (Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, T:17.11.2014, K:20750/27269).

Çek, kendi özelinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 780.maddesi ve 5941 sayılı Çek Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Bono ve poliçenin taşınması gereken unsurların kanunlarda açıkça yer aldığı gibi çekin taşınması gereken unsurlarda TTK'de düzenlenmiştir. Çekin taşınması gereken unsurlar; çek kelimesinin Türkçe veya başka bir dildeki anlamı, bir miktar paranın

ödenmesi için havale, ödemeyi gerçekleştirecek kişinin ticaret unvanı, ödeme yeri, düzenlenme yeri ve zamanı, düzenleyen kişinin imzası (TTK m.780-781).

Çeke ödemenin nerede yapılacağı konusunda, muhatabın ticaret unvanının yanında birden fazla adres bulunuyorsa çek ilk gösterilen yerde ödenmelidir. Ancak böyle bir yer bulunmuyorsa muhatabın merkezinin bulunduğu yerde çekin ödemesi gerçekleşir. Merkezin bulunmaması durumu çekin geçersiz olacağı durumunu doğurduğu için çek özel belge sayılmaktadır (Artuk ve Gökçen, 2008, s. 666).

Tahviller kanunlarda düzenlenirken; *'Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine (tahvil) denir.'* şeklinde düzenlenmiştir (6762 sayılı TTK m.420).

Emtiyayı temsil eden belgelerin üçe ayrıldığı söylenebilir (Gökçen, 1989, s. 107). Bunlar makbuz senedi, taşıma senedi ve varanttır (ibid).

Vasiyetnamenin sözlü beyanlarla oluşturulması durumunda ortada bir emare taşıyan belge bulunmadığı için, TCK 210 madde kapsamında değerlendirilmezler (Özbek ve diğerleri, 2011, s. 58). Vasiyetnameyi düzenleyen murisin fiil ehliyetinin bulunması gereklidir (ibid). Murisin birden fazla vasiyetname düzenlemesi durumunda son düzenlediği vasiyetname geçerli sayılacaktır. Vasiyetnamelerin özel belge niteliğinde sayılmamasının sebebi murisin vefatından sonra da malları üzerinde hüküm ifade ettiği içindir. Bu sebeple eski vasiyetname üzerinde yapılacak sahtecilik suçları resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturmayacaktır (ibid).

Özel Belgeler, 5237 sayılı TCK 210/1'e göre resmî belge niteliği taşımayan tüm belgeler özel belgedir şeklinde açıklanmıştır (TCK m.207). Özel belge olarak kira sözleşmeleri, sigorta giriş bildirgeleri, beyanname, teminat mektubu gibi belgeler sayılabilir (Erman ve Özek, 1996, s.517). Resmî evrak olarak düzenlendiği hâlde şekil şartlarına haiz olmayan belgelerde özel belge olarak sayılmaktadır (ibid). Bir olayda delil niteliği taşıyan kişisel mektuplarda belge sayılabilirler (Gökçen, 1989, s.87). Özel Belge, TCK 210. maddede yer alan bazı özel belgeler resmî belge olarak suç kapsamında ele alınmıştır. Bu belgelerin ticari amaçla kullanıldığı ve ticari hayatın korunması amacıyla resmî belge gibi işleme alınması öngörülmüştür. Sözü edilen belgeler: Emre veya hamiline yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamedir. Burada söz edilen vasiyetname noter huzurunda yapılmamış olan vasiyetnamedir. TCK 210/1. maddeye göre; *"Özel*

belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.”

Taşımacılıkta, Kamuya bağlı taşımacılık yapan demiryolu gibi ulaşım araçlarında yapılan bilette sahtecilik suçları resmî belgede sahtecilik suçuna girerken özel kurumlara bağlı olarak yapılmış olan sahte bilet işlemleri özel belgede sahtecilik suçlarını oluşturmaktadır (Kaylan, 2004, s.10).

Terörle Mücadele, 3713 sayılı Terörle Mücadele Yasası'nın 4. maddesinde Terör gayesiyle işlenmiş olan sahte belge suçları arttırılarak cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Taşıdığı unsurlar bakımından özel belge olduğu hâlde emre veya hamiline yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil ve vasiyetname belgelerinde yapılmış olan sahte belge suçları resmî belge üzerinde işlenmiş bir suç olarak müeyyidelendirmektedir (TCK m.210/1). Bu maddenin hükümleşmesinin amacı ticari hayatta sıkça kullanılan evrakların üstünde yapılabilecek sahteciliklerin önüne geçmektir. Resmî Belge Hükümünde belgelerde yapılacak olan sahteciliklerin suç teşkil etmeleri için kullanılmalari gerekmemektedir.

2.3. Sahte Belge

Farsça bir kelime olan sahte kelimesi, dilimize düzmece kelime anlamıyla aktarılmıştır. Sahte kelimesi düzmece olanı ifade etmektedir (TDK, <https://sozluk.gov.tr/>).

Sahteciliğin literatürde ki ifade ettiği anlam incelendiğinde sahtecilik, gerçek olmayan işler yapma ve sahtekârlıktır. (<http://sozluk.gov.tr/>) Sahte kavramı hukuk aleminde değer barındıran unsurların üzerinde yapılan sahtekârlıktır (Tahir, 2010, s.73).

28 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde (RG Tarih: 1.8.1998 Sayı:19886) sahte belgeye ilişkin ilk tanımlamaya yer verilmiştir. Bu tebliğe göre sahte belge, zorunlu unsurları taşıyarak hukuki uygunluğu bulunan belge olarak ele alınmıştır. Kanaatimizce tebliğde sahte belgeden anlamca daha geniş bir alana karşılık gelen geçerli olmayan belgenin açıklaması yapılmaya çalışılmıştır. Tebliğde gerçek bir hareket olmadığı hâlde düzenlenen belgeler, yetkisiz bir kişi tarafından

düzenlenen belgeler ve başka bir kişi adına düzenlenerek kullanılan belgeler olarak ele alınmıştır. Güncel düzenlemeler ile bağdaşmayan düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

Sahte belge kavramını açıklayan ilk kanuni düzenleme ise 4369 sayılı Kanun'un (RG:29.7.1998 Sayı:23417) 14. maddesi ile VUK 359. maddesinin b fıkrasında yer almıştır. Bu kanuni tanıma göre sahte belge "*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.*" Vergi Hukuku'nda yapılan çalışmalarda VUK 359. Maddeye ithafen tanımlamalar yapılmıştır. Teorideki açıklamalar ele alınacak olursa bir fikre göre sahte belge, gerçek bir ticaret gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren belgenin üretilmesidir (Akgüner, 2004, s.13).

Farklı bir tanıma göre hayali bir işleme dair düzenlenen belge, sahte belgedir (Ilıca ve diğerleri, 2002, s.336). Diğer bir tanıma göre ise sahte belge, sahici bir olay veya durum olmamasına rağmen varmış gibi düzenlenen belgedir (Ürel, 2007, s.72). Başka bir tanımlamaya göre ise sahte belge, alış satışı gerçekleşmeyen belgenin ilk olarak düzenlenmesidir (ibid). Farklı bir bakış açısına göre ise anlaşması olmayan matbaalarca baskısı gerçekleştiren belge, sahte belgedir (Kılıç, 2002, s.132). Bu açıklamalar ışığında sahte belge VUK 359. madde kapsamında incelenecek olursa söz konusu olan belgenin defter tutma yükümlülüğünün yanı sıra saklanma ve ibraz etme mecburiyetinin de bulunması gerekir. Serbest meslek makbuzu ve fatura bu belgelere örnek teşkil ederken bildirim ve beyannameler VUK 359. madde kapsamında değerlendirilemez. Sahte beyanname özel belgede sahtecilik suçunu oluşturup TCK açısından ele alınmalıdır. Aynı zamanda sahte belge suçları gümrük mevzuatı içinde işlenirse VUK kapsamında değerlendirilmez.

Sahte belge, belgenin üzerinde ki sahteciliğin niteliğine göre tam sahtecilik ve kısmi sahtecilik olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam sahtecilik hayali bir olay veya durumun belgeye gerçek gibi yansıtılmasını ifade ederken kısmi sahtecilik belgede gerçek bir durumla beraber gerçek olmayan bir durumunda barınmasını ifade eder (Çavuş, 2010, s.139). Sahteciliğin belgenin aslı veya suretinde yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır (Yüce, 2007, s.79). Lakin sahte belge niteliğini taşıması için suretin üzerinde yer alan beyanların aslına uygun olması gerekmektedir. Ayrıca fotokopi üzerinde yanlış beyan içeren düzeltmeler yapılırsa belge, nitelik itibariyle sahte belge durumuna gelmez. Zira maddi hukuk açısından fotokopi, hukuki bir

sonuca ulaştırmaz (Kaşıkçı, 2005, s.285). Keza ilk izlenim olarak fotokopi olduğu anlaşılan belgenin aldatma kabiliyeti olmadığı için sahte belge suçunun işlenmesi hukuken ve fiilen m¼mk¼n değildir.

Sahte ile gerçeğe aykırı aynı anlama gelmemektedir. Bir evrak gerçeğe aykırı olurken sahte olmayabilir. Ama sahte olmayan bir evrak gerçeğe aykırı belge olabilir. Örneğin noterin düzenlemiş olduğu evlilik sözleşmesi sahte olmasa da gerçeğe aykırı olabilir (Özbek ve diğerleri, 2011, s.745-746).

Resmî belge olarak geçen kimlik, 5490 sayılı N¼fus Hizmetleri Kanunu'nun 67/1. maddeye göre, gerçeğe uygun olmayan şekilde yerleşim yeri veya c¼zdan talep belgesi veren muhtarların 6 ay ile 4 yıl arasında hapis cezası müeyyidesine tabi tutulacağına yer almıştır. Kimlik ve benzeri belgeler resmî belge olup mahalle ve köy muhtarları da kamu görevlisidir.

Sağlık raporlarının içinde doğum kâğıdı, öl¼m raporu veya sağlık raporları gibi belgeler yer almaktadır. Sağlık raporları, sağlık çalışanları tarafından görevleri gereğince danışanın sağlık durumunun saptandığı belgelerdir. Bu belgelerde yapılan sahtecilik suçlarının kısmi olması bir anlam ifade etmeyip belgenin tamamı sahte sayılacaktır. Örneğin gözleri bozuk birinin ehliyet alırken aldığı sağlık raporunda diğer tüm veriler gerçeği yansıtırken gözlerindeki bozukluk sağlık raporuna akabinde ehliyete yansiyorsa verilecek olan ehliyette sür¼c¼n¼n gözl¼kl¼ araç kullanması zorunlu tutulmayacağı için kamu düzeni zedelenmiş ve toplumsal yarar ihlal edilmiş olacaktır. Bu nedenle evrakta yapılan kısmi sahteciliğinde belgenin sahte sayılması için yeterli olacaktır. Suçun tamamlandığı an, belgenin sahte olarak düzenlendiği andır (ibid). Kişinin haksız fayda sağlaması ve bununla vatandaşların veya devletin zararına oluşacak sonuçlar nedeniyle TCK 210 maddesi 2. fıkrasının son c¼mlesinde yer alan yaptırımların nitelikli hal olarak cezayı arttırıcı nitelik taşımasıdır (Osman, Gökcan ve Artuç, 2010, s.162). Gerçekleşen olayda Sanığın silahlı özel güvenlik görevlisi olabilmek için gerekli olan sağlık raporunu özel bir poliklinikten alınmış gibi sahte bir biçimde düzenlediği, sağlık raporu üzerinde yer alan imzaların doktora ait olmadığının kesinleşmesi üzerine sanık tarafından kendi nezdinde düzenlenen sağlık raporu için resmî belgede sahtecilik suçuna hük¼m kurulmasıdır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E:2013/723. K:2015/349). Adli tıp raporunda bilirkişiler tarafından incelenen kişinin görme yetisinin bir göz¼n görmediği hallerde diğer göz¼n %100 çalışması gerektiğine, sanığın bir göz¼n¼n görmediği hâlde sahte bir

biçimde düzenlenen sağlık raporunun geçersiz olması sanığa bu şartlar altında sürücü belgesi verilemeyeceği hükmolunmuştur (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:26.04.2017, K:3583/3119).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, ilk olarak 28 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde (RG: 1.8.1988 Sayı:19886) yer verilmiştir. Bu tebliğe göre muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, şekli usullere uyulmuş lakin içeriğinde doğru olmayan beyanlar barındıran belge olarak tanımlanmıştır. Kısacası yapılan ticaretin tarafları, miktarı, değeri, tarihi ve seri numarası değişikliğe uğramış belgeler muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olarak sayılmaktadır. Ancak belgenin tahrif edilmesi belgenin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olduğu anlamına gelmez. Belgenin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı bir belge niteliklerini taşıması için belgenin düzenlendiği andan itibaren belgenin miktar ya da mahiyet olarak gerçek olmayan unsurlarla düzenlenmesi gerekir. 28 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. O muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kavramının yasalarca ilk tanımı 4369 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile VUK'un 359. maddesine eklenmiştir. Burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*"

Örneğin 7 ton alınan tütün, faturaya 5 ton olarak yansıtıldıysa miktar itibari ile yanıltıcılık söz konusudur. 2 ton limon alındığı hâlde faturaya 2 ton erik yazılması ise mahiyet itibariyle yanıltıcılığın olduğunu gösterir. Bu her iki faturada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğindedir. Kısaca işlem gerçek olsa daha işlemdeki unsurlar yanlış olarak işleme alındıysa buradaki amaç her ne olursa olsun bu belgeler muhteviyatı itibariyle sahte belgedir.

2.3.1. Sahte belge suçunun tarihçesi

Sahte Belge suçunun tarihsel gelişimini, Batı Hukuku ve Türk İslam Hukuku'nda işlenen sahte belge suçlarına genel bakış olarak iki ana başlık altında inceleyeceğiz.

Batı Hukuku'nda Sahte Belge Suçları ele alındığında Roma Hukuku ve Cermen Hukuku'nda işlenen sahte belge suçlarına değinilmelidir.

Roma Hukuku'nda belgede sahtecilik şeklinde işlenen suçlar genellikle tanıklıkta sahtecilik ve vasiyetnamede sahtecilik olarak karşımıza çıkmaktadır (Tezcan ve

diğerleri, 2018, s. 930). Bu döneme ait sahte belge için yaptırıma tabi tutulan ilk suç vasiyetname üstünde yapılmış olan sahtekârlıktır (Erman ve Sahir, 1950, s.160).

Miras yoluyla ölen kişinin mallarının mirasçısına dağıtımının ne şekilde ve hangi miktarda yapılacağını vasiyetnamelerle belirlediği için diğer sahtecilik suçlarına oranla Roma Hukuku'nda verilecek cezalar daha ağırdır (Aydil, 2006, s.15).

Cermen Hukuku'nda sahtecilik suçu; baş parmağın veya elin kesilmesi, mülklerin yarısının müsaderesi, ölüm ve hatta suçu işleyen failin mağdurun kölesi olması gibi oldukça caydırıcı cezalarla yaptırıma bağlanmıştır (Erman, 1950, s. 163). Kilise Hukuku'nda belgede sahtecilik fiilini gerçekleştiren suçlu kişi, kilise hukukunun hükümlerine göre sahteliği gerçekleştirdiğini anladığı tarihten itibaren 20 gün içinde sahtecilik suçunun gerçekleşmesine sebep olan şeyi ortadan kaldırmaz ise dinden çıkarılırdı (Gökçen, 2018, s.14). Dini değerler için Kilise Hukuku'na göre sahtecilik suçu gerçekleştirmek büyük bir günah sayılırdı.

Orta Çağ Hukuku'nda resmi görevli olan kişiler sahtecilik suçu işlemişler ise cezalarının daha ağır olduğu, sahtecilik suçlarının niteliklerine göre tasniflendiği görülmektedir (Erman, 1950, s.164).

Yakın Zaman Hukuku ele alındığında Fransa'da 1680 yılında çıkarılmış olan Sahtekârlık Fermanı doğrultusunda sahtecilik suçu işleyenlerin cezaları, failerin görevleri göz önünde tutularak verilecek cezalara hakimlerin karar vereceği açıklanmıştır (Kayalı, 2019, s. 22-41).

1813 tarihinde Çıkarılan Bayren Ceza Kanunu'nda ise belge niteliklerine göre resmi ve özel belge olarak ayrılmış, özel belgede işlenen sahtecilik suçları dolandırıcılık suçunu oluştururken resmî belgede işlenen sahtecilik suçları kamu düzenini bozan suçlar olarak kabul edilmiştir (Tezcan, Erdem ve Önok, 2018, s. 930). Bilahare 1851 Prusya ve 1854 Baden Ceza Kanunları, özel ve resmi sahte belge suçlarını beraber değerlendirmiştir (ibid).

İslam Hukuku'nda sahtecilik suçları, '*Şiddetli bir suretle tazir edilerek salâhi hali zahir oluncaya kadar hapis olarak*' hükme bağlanmıştır (Erman, 1950, s.181). İslam Hukuku'na göre resmî görevlilerin işlediği sahte belge suçlarının taziren cezalandırılacağı belirtilmiştir (Gökçen, 1989, s.16). Kısacası, İslam Hukuku'nda sahtecilik suçları suç teşkil eden olayın niteliğine ve hâkimin takdirine göre değişiklik göstermektedir. Sahtecilik suçlarında da diğer suçlarda olduğu gibi İslami

hükümlere bağlılığını sürdürmüştür (ibid). 1840 senesinde çıkarılan Kanun-ı Ceza, sahte belge suçunun ilk olarak hükme bağlandığı düzenlemedir (Gökçen, 1989, s.16). Belgede Sahtecilik suçunun yer aldığı diğer bir kanun, 1851 tarihinde çıkarılan Kanunu Cedittir (Akgündüz, 1999, s.15). 1858 tarihinde çıkarılan Ceza Kanunname-i Hümayunda da sahte belge suçuna yer verilmiş olup yaptırımını kalebentliktir (ibid). Bu kanunun esin kaynağı Fransız Ceza Kanunu'dur (Gökçen, s. 17).

2.3.2. Sahte belgenin düzenlenme ve kullanma nedenleri

Sahte belge kullanımında mükelleflere VUK ve TCK ile ağır yaptırımlar getirilmiş olsa dahi mükelleflerin sahte belge kullanımına eğilim gösterme sebeplerinden en önemlisi mükelleflerin vergi matrahlarını azaltma amacıdır. KDV, Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri sahte belge kullanarak giderlerini tutarca arttırarak üzerinden verginin hesaplanacağı matrahın miktarını düşürerek vergi ziyana yol açmaktadırlar (Kızılot, 2009, s.53).

Mükellefler KDV iadesi alabilmek için de sahte belge kullanmaktadırlar. Mükellefler belgesi olmadan almış oldukları malları ihraç etmek için KDV talebinde bulunabilmek maksadıyla sahte belge kullanma eğilimi gösterirler ve KDV'sini ödemedikleri hâlde iade alma yoluna giderler (Erdim, 2000, s.39-40). Bazı durumlarda da hiçbir işlem gerçekleşmediği hâlde hayali ihracat üzerinden KDV iadesi talebinde bulunurlar (Akgüç, 1990, s.142-144).

Sahte belge kullanılmasında bir diğer eğilim gösterme nedeni gerçek dışı faaliyetlerin saklanması gayesiyledir. İşletmeler gerçekte ortaklarına kullandırmış oldukları ve karşılığında bir kâr elde etmedikleri paraların çıkışını gizlemek amacıyla sahte belge kullanma yoluna giderek gerçek dışı faaliyetlerini örtmeye çalışmaktadırlar. Kurumlardaki yöneticiler, zimmetlerine geçirdikleri paraları saklamak için sahte belge kullanarak gerçek dışı faaliyetleri gizlemektedir. Bunlarla beraber işletmecilerin hesaplarına geçen kara parayı belgelendirmek için sahte belge kullanma yoluna başvurarak gerçek dışı faaliyetlerini saklarlar (Polat, 2004 s.37).

Bu sebepler dışında piyasadan kaynaklanan sahte belge kullanma sebepleri de vardır. Ekonomik koşulların kötü olduğu dönemlerde mükelleflerin vergi ödemekten kaçınarak sahte belge kullanmayı tercih ettiği dönemlerde vardır (Donay, 2008, s.73). Vergi idaresinin cari dönem denetimlerini gerçekleştirememesi nedeniyle mükellefler tarafından sahte belge kullanılmaktadır. Mükelleflerin üzerinde artan

vergi yükü sebebiyle de sahte belge kullanmayı tercih ettikleri gözlemlenmiştir (Güler, 2003, s.169). İç örgütlenme yapısında bozuklukların bulunduğu tarım, tekstil ve inşaat gibi bazı sektörlerde birbirleriyle rekabet eden firmaların kayıt dışı harcamaları belgelendirmek amacıyla sahte belge kullandığı gözlemlenmiştir (Yılmaz, 1998, s.483-501).

2.3.3. Sahte belgenin tespit edilme yöntemleri

Vergi Hukuku sisteminde büyük yer teşkil eden bu sorunun tespit edilmesi için sahte belgenin kullanılma nedenlerinin ele alındığı kadar çözüm önerilerinin de incelenmesi gerekmektedir. Zira yapılan eleştiriler ve tespitler çoğu zaman istenen sonucu vermemektedir. Sahte belge kullanımına getirilen çözüm önerileriyle beraber tespit etme yöntemleri artmaktadır. İrsaliyelerin sahte olup olmadığının tespiti için, üzerinde yazılı olan seri numarasının mükerrer olup olmadığının incelenmesi, baskı yöntemiyle gerçekte olmayan irsaliyelerin düzenlenip düzenlenmediği tespit edilebilir. Hayali bir ticaret üstünden sahte faturayı düzenleyen kişi veya firmanın gerçek bir mal ve hizmet alımı yapmadığını tespit etmek için fatura kesilen kişi veya firmaya o tutarda ödemenin gerçekleşip gerçekleşmediği banka hareketleri incelenerek ulaşılabilir. Gerçek bir mal alımı yapmış olan kişinin stoklarına o ürün geçeceği için karşı firmanın stoklarının incelenmesi, malı satmış olan firmanın da stoklarından o miktarda ürün eksilmiş olması gerektiği için stoklarının miktarca incelenmesi kanıt niteliğindedir. Ancak banka hareketlerinin incelenmesi veya stok takibinin yapılması uygulamada her fatura için yapıldığında zaman ve iş yükü bakımından sürdürülebilir olmamaktadır. O nedenle vergi denetim birimlerince yapılan incelemeler neticesinde sahte fatura şüphesi uyandıran faturalarda bu tür incelemeler yapılmaktadır.

Sahte faturanın tespiti, sahte fatura üstünde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmasıdır. Sahte belge düzenleme raporundan yola çıkarak alıcının sahte belge kullanımından bahsedebilmek için kullanıcı tarafından sahte belgenin kayıtlara geçip geçmediğinin tespiti ve beyannamelerde indirilecek KDV olarak beyan edip edilmediğinin tespit edilmesi gerekir. Yapılan incelemeler sırasında sahte belge kullanımına dair bir tespit yapılması halinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği R.G. 26.04.2014 Sayı: 28983). Sahte Belge kullanılmasına dair mükellef hakkında

olumsuz tespit bulunan mükelleflere bildirilerek 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilmiştir. Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini KDVGU Tebliğinin IV/E/5. bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler, özel esaslar kapsamına alınmazlar. Kendilerine tanınan 15 gün süre ile eksikliği gidermeyen mükellefler, özel esas kapsamına alınmaktadır (ibid).

Sahte belge kullanımının ispat yöntemleri arasında mal ve hizmet hareketinin gerçekleşip gerçekleşmediği, finansman hareketlerinin dengeli olup olmadığı, miktar ve envanter yaklaşımı ele alınarak sahte belge kullanımı tespit edilebilir.

Kamu Hukuku açısından sahte belgelerin tespit edilmesi için, kambiyo senedi ve kıymetli evraklar üstünde yapılan sahteciliklerin tespiti için yazı ve imzaların yaş tayininin yapılması gerekmektedir (Taşdemir, 2019, s.550). Bu tespit, laboratuvar ortamında kâğıt, mürekkep, çözücü ve reçinelerin incelenmesi gerekmektedir. Kıymetli evraklar üstündeki mürekkeplerin yapılarının karşılaştırılması, yazı ve fulajının analiz edilmesi, yaş tayin edilmesi belgenin sahte olup olmadığının tespiti için kullanılan tespit yöntemlerindedir (Taşdemir, 2019, s.550).

3. KAMU HUKUKU'NDA BELGEDE SAHTECİLİK

3.1. Genel Olarak

Kamu Hukuku'nda sahte belge düzenleme ve kullanma suçu, kıymetli evrak niteliği taşıyan kambiyo senetlerinde ve üzerinde vergi değeri bulunan fatura ve benzeri evraklar üzerinde gerçekleşir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçu, toplumsal düzeni zedeleyeceği için kamu güvenini etkileyen bir suçtur.

3.2. Türk Vergi Hukuku'nda Sahte Belge:

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vatandaşlardan karşılıksız alınan ekonomik değerdir (Üstün, 2001, s.293). Devletin sosyal ve ekonomik olarak tüm yatırımlarının en mühim mali kaynağı vergilerdir (Arslan, 2013, s.16). O nedenle devlet, vergiler üzerinden gelir kaybına uğratılırsa kamu hizmetinde faydalanılacak olan parada kayıp yaşanacağı için kamu düzeni bozulur. Vergi suçları, ödenmesi gereken vergi yükümlülüğünün hiç veya gereğinden az ödenmesi amaçlanarak sahte belge düzenleme ve kullanma eylemleri ile devleti vergi kaybına uğratmak ve toplumsal düzeni bozan davranışları gerçekleştirme yoluyla işlenen suçlardır (Karaarslan, 2006, s.120). Vergi suçlarındaki hazineyi vergi kaybına uğratma suçu harici kamuda sağlanacak olan hizmetlerin finansmanının zarara uğratılması da söz konusudur (Ümit, 2021, s.373).

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası vergi cezası olarak sayıldığı için bu cezalar haricindeki tüm cezalardan vergi kaçakçılığı suçları anlaşılmalıdır. Vergi cezaları, idari para cezası gerektiren suçlar ve hapis cezası gerektiren suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 359. madde). Vergi kaçakçılığı suçları; hazineyi mali kayba uğrattığı, ekonomik ve siyasi açıdan toplumun düzenini bozduğu için yaptırımları diğer vergi suçlarına göre daha caydırıcıdır (Ümit, 2021, s.375).

Vergi Usul Kanunlarına göre, işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında suçun işlenişine iştirak eden suç ortağı kişilerin herhangi bir haksız kazanç veya menfaat sağlayıp sağlamadıklarının tayini gereklidir (Ümit, 2021, s.385). Eğer iştirakte bulunan suç

ortağının menfaati bulunmuyor ise verilecek olan cezai yaptırımda indirimde gidilecektir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:28.09.2020, E:2019/2743, K:2020/5014).

Sahte belgeyi düzenleme ve kullanma suçları hareket ve tehlike suçu niteliğinde olduğu için teşebbüsün uygulanamayacağı öğretide yer almaktadır (Uğur ve Elibol, 2016, s.489). Kanaatimizce muhteviyatı itibariyle sahte belge suçlarında teşebbüs fiili icra hareketlerinin bölünmesiyle gerçekleşebilecektir. Konumuz da vergi kanunları ve uyarınca tutulması zaruri olan kayıt, defter ve belgelerin ceza hukuku açısından yaptırımlarının kamu hukuku açısından ele alınmasını içermektedir.

3.2.1. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre

Türk Ceza Kanunu'nda sahte belge, para üzerinde yapılan sahtecilikler (m.197/1), kamu değeri kağıtlarında yapılan sahtecilikler (198/1) ve değerli damgalarda yapılan sahtecilikler (198/1) düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCK'nın 197/1 maddesinde paralar üzerinde yapılan sahtecilik suçları düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Memlekette veya yabancı ülkelerde kanunen tedavülde bulunan parayı, sahte olarak üreten, ülkeye sokan, nakleden, muhafaza eden veya tedavüle koyan kişi, iki yıldan on iki yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır (TCK m.197/1). Paralarda sahtecilik suçunun işlenebilmesi için, paranın tedavülde bulunması gerekliken paranın hangi ülke para birimine ait olduğu konusunda bir düzenleme yapılmamıştır. 5237 sayılı TCK'nın 197/1 maddesinde kağıt veya madeni paralar üzerinde yapılan sahtecilikler ayrıma tabi tutulmamıştır. Ancak paranın sahte belge niteliği taşıması için iğfal kabiliyetine sahip olması gerekir. İlk görünüşte beş duyu organıyla sahte olduğu anlaşılabilen paranın sahte belge niteliği taşımadığı aşikardır. Paranın dokusu, güneşe tutulduğunda beliren Atatürk resmi ve soğuk mühür izine bakılarak sahteliği anlaşılabiliriyorsa para aldatma kabiliyetine sahip değildir. Ancak paranın üzerinde yapılan kalpazanlık ile bu anlaşılmayacak derecede ise iğfal kabiliyetinden ve sahte belgeden söz edilebilir. Paranın sahte olarak üretilmesi, ülkeye getirilmesi, muhafaza edilmesi, nakledilmesi ve ülke ekonomisine sürülmesinin suçun manevi unsuru olan kastla ilişkilidir (TCK m.197/1). Kişi sahte belge olarak üretilen parayı üretme ve tedavüle koymayı bilinçli olarak gerçekleştirmiştir. Failin bu suçu işlemesi için sayılan seçimlik hareketlerden herhangi birisini gerçekleştirmesi yeterlidir. Sahte parayı sahte olduğunu bilerek kabul etmek suçun maddi unsurudur (TCK m.197/2).

Paraya eşit değerlerde sayılan kamu değeri taşıyan belgelerde yapılan sahtecilikler 5237 sayılı TCK'nın 198. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanuna göre kamu değeri taşıyan belgeler, bono, hisse senetleri ve tahvillerdir. Bu belgeler para değeri taşıdığı için Kamu Hukuku'nda işlenen belgede sahtecilik suçları kapsamında ele alınmaktadır. 5237 sayılı Kanunun 198. maddesinin son cümlesi incelendiğinde devlet ve yetkili kurumların çıkarmış olduğu milli ziynet altınları hususunda da belgelerde sahtecilik hükümleri uygulanacaktır.

Değerli damgalar üzerinde gerçekleştirilen sahtecilikler 5237 sayılı TCK'nın 199/1 maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre değerli damgaların yasal olarak tedavüle bulunması gerekmektedir. 5237 sayılı Kanunun 199/1. maddesinde tanımlanan suçun maddi unsuru, değerli damgaları sahte olarak üretmek, ülkeye getirmek, nakletmek, muhafaza etmek ve tedavüle sokmaktır. Manevi unsuru ise, bu seçimlik hareketlerden en az birini bilinçli bir şekilde gerçekleştirmektir. 5237 sayılı Kanunun 199/2 maddesine göre sahte değerli damgayı kullanmak suçun olması için zorunlu değildir. Bilerek kabul etme eylemini gerçekleştirmek de bu suçun işlenmiş sayılması için yeterlidir. 5237 sayılı Kanunun 200. maddesinde para ve para niteliği taşıyan belgelerin sahte olarak üretilmesi için kullanılacak alet veya malzemeleri üretenler yaptırıma tabi tutulmuştur.

Sonuç olarak, Türk Ceza Kanunu para ve para değeri taşıyan belgelerle değerli damgalar üzerinde yapılan sahteciliklerin ülkemizde ki para ve kur politikalarının bozulmasına yol açacağı için, kanunlarla yaptırıma bağlamıştır.

3.2.2. Vergi Usul Kanunu'na göre

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi ile düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı hem para cezası hem de hapis cezası gerektirmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defterleri tutmamak, sahte belge düzenleme ve kullanma yoluyla vergi kaçırmaktır. Vergi kaçakçılığı suçları arasında yaygın olarak kullanılan naylon fatura kullananlar VUK 359/b. maddesi hükmüne göre cezalandırılmaktadır.

Sahte fatura düzenleme ve kullanmanın cezası 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasıdır (Vergi usul Kanunu m.359/b). Buradan çıkarımla sahte faturayı düzenleyen ve kullanan kişiler arasında yaptırım yönünden bir ayrıma gidilmemiş olduğu anlaşılmaktadır. Defter, belge ve kayıtların tahrif edilmesi halinde VUK 359/a-

2.madde gereği fail hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilir. “*Aynı fiil nedeniyle de mükellef veya sorumluya ziyağa uğratılan verginin üç (3) katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*” hükmünden anlaşılacağı üzere sorumlu ve mükellefe verginin 3 katı tutarında cezanın kesilmesi ve hâkimin takdir yetkisine bağlı olarak hapis cezasında mahkûm olması gerekmektedir.

VUK 359. madde Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığını taşımaktadır. Burada yer alan suçlar için 3 hal öngörülmüştür: Maddedeki a), b) ve c) fıkraları suçların niteliğini ayırt etmektedir.

a) Fıkrasında yer alan suçlara ilişkin verilecek cezalar 18 ay ile 3 yıl arasındadır. Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilmektedir.

b) Fıkrasında yer alan suçlara ilişkin verilecek cezalar 3 yıl ile 5 yıl arasındadır. Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlardan yargılanan bir kişi ceza alırsa hapse girmektedir.

c) Fıkrasında yer alan suçlara ilişkin verilecek cezalar 2 yıl ile 5 yıl arasındadır. Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlardan yargılanan bir kişi ceza alırsa hapse girmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu teknik bir konu olduğu için bu suça ilişkin soruşturma yapacak savcının da yargılama yapacak mahkemenin de bu ayrımı iyi ayırt etmesi gerekmektedir.

VUK 367. maddede bu suçun soruşturma usulü açıklanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleşmesi durumunda cumhuriyet savcısının resen soruşturma yapması yetkisi bulunmamaktadır. Sahte belge kullanıldığına dair gerçekleşen ihbar halinde vergi dairesi haberdar edilir ve vergi dairesi ise mütalaa yazısı yazarak gönderir. Kovuşturma yapılma şartlarından biri olan cumhuriyet savcısına bu suçu bildirmekle yükümlü olan kişiler bildirdikleri hâlde mahkeme şartı gerçekleşmiş olur. Şüphesiz bu düzenlemeler getirilerek sahte belge düzenleme ve kullanma suçunu mükelleflerin işlemesinin caydırıcı nitelik kazanması ve soruşturma sürecinin vergi dairesinin bilgisi dahilinde ilerlemesi amaçlanmaktadır.

3.3. Kamu Görevlisi Tarafından İşlenen Resmî Belgede Sahtecilik Suçu

İşlenen sahtekârlık suçlarında kamu görevlisinin sivil bir kişiye oranla daha fazla cezai müeyyideye tabi tutulmasının sebebi, toplumda kamu görevlilerine duyulan güvenin vatandaşlara duyulan güvenden çok daha fazla olmasıdır.

TCK 204/2. madde kapsamında kamu görevlisi tarafından işlenen resmî belgede sahtecilik suçu için haiz olması gereken 4 adet hareket belirlenmiştir. Bu hareketlerden en az bir tanesi gerçekleşmediği müddetçe resmî belgede sahtecilik suçunun işlendiği öngörülemez. Bu hareketler: “*Görev gereği yetkili olduğu bir resmî belgeyi sahte olarak düzenlemek, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek, gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve sahte resmî belgeyi kullanmaktır.*”

3.3.1. Resmî belgeyi sahte olarak düzenlemek

Kanunda ‘*düzenlemek*’ olarak belirtilen var olan bir belgenin taklit edilmesi şeklinde oluşturulabileceği gibi ilk kez belgenin düzenlenmesi şeklinde de gerçekleşebilir (Gökçen, 1989, s. 107). Taklit şeklinde sahte belgenin düzenlenmesi için görevi gereği belgeyi düzenlemeye yetkili kişiye ait unvan veya sembollerinin taklit edilmesidir (ibid).

Uygulamada karşımıza sıklıkla çıkan bir diğer problemde sahte olmak suretiyle bir başkası adına sahte banka veya kredi kartı düzenlemektir. TCK 245/2.madde incelendiğinde ‘*Başkalarına ait banka hesaplarıyla ilişkilendirilerek sahte banka veya kredi kartı üretmek, satmak, devretmek, satın almak veya kabul etmek suçunun cezası 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası ve 10 bin güne kadar adli para cezasıdır.*’

Resmî Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan Suçu, kamu görevlisinin yapacağı işlem için beyanına yalan karıştıran failin fikri sahtecilik suçunu işlemiştir. Aksi hâlde sahtecilik suçu işlediği ve cezai müeyyidesinin bu yönde verileceği hükmolunmuştur (Koca ve Üzülmüş, 2018, s.243).

Fail yalan beyanda bilinçli bir biçimde bulunmalıdır (ibid). Keza bu suç olası kastla da işlenebilir (ibid). Türk Ceza Kanunu'nun 206. maddesine göre; “*Bir resmî belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.*”

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'na göre belgenin düzenlenmesinde beyanı bulunan failin yalan beyanını belgeye aktaran kişinin bir kamu görevlisi olması gerekmektedir (ibid). Bu şekilde işlenen suçun 'kamu görevlisinin gerçeğe aykırı belge düzenlemesi' suçu meydana gelecektir.

Beyan sözlü veya yazılı (Taşdemir, 2019, s.419) olabileceği gibi sarih veya örtülü şekilde de verilebilir (ibid). Suçun oluşumu için verilen gerçek olmayan beyanların resmi evrakın oluştuğu esnada düzenlenmiş olması gerekir (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.957).

Gerçek olmayan beyan herkes tarafından verilebilir (Yokuş Sevük, Handan, 2018, s. 243). Yargıtay kararına göre yalan beyanı işleme alan kamu görevlisinin bu beyanların doğruluğunu teyit etmesi halinde veya önceden bilinmesi halinde suçun gerçekleşmeyeceği yönünde karar vermektedir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:06.02.2014 K:19106/2007). Sadece yalan beyanın verilmesi ile yalan beyan oluşmayacaktır. Suçun oluşması için yalan beyanın işleme alınması gerekmektedir (ibid).

Başka bir kişiye ait kimlik bilgilerinin kullanılarak sahte kimlik ile soruşturmanın veya kovuşturmanın gerçekleşmesine mâni olması ile ileri sürdüğü kimlik bilgilerinin hayali bir kişiye ait olması halinde resmî belgede yalan beyan suçu oluşacaktır. Aksi hâlde beyan edilen kimlik bilgilerinin gerçek bir kişiye ait olması halinde ise resmî belgede yalan beyan suçu ile beraber TCK 268. maddede düzenlenen farklı bir kişiye ait kimlik bilgilerinin kullanılması suçu işlenecektir. Bu iki suç arasında ki en önemli fark, failin gerçekleştirdiği eylem ile bir başkası hakkında açılacak soruşturma veya kovuşturmayaya yol açmasıdır (YCGK T. 27.02.2018, E. 2015/11-256, K.2018/78 Bu suç sırf hareket suçu olduğu için bir sonucun meydana gelmesi şart değildir. Failin kamu görevlisine vereceği gerçek olmayan beyan, bu suçun oluşumu için gayet tabi yeterlidir (Gökçen, 1989, s.429).

3.3.2. Resmî belgeyi sahte olarak değiştirmek

Belge düzenlenirken isim tarih gibi bölümlerin düzenlenirken hata yapılması durumunda düzeltilen kısımların paraflanarak mühürlenmesi ile belgede değiştirilme suçunun oluştuğu söylenemez (ibid). Belgenin değişikliğe uğraması, hareket ile belgenin içeriğinde bir önceki duruma göre farklılık var ise değiştirme eylemi gerçekleşmiştir (Gökçen, 1989, s.169). Fakat gerçekleştirilen bu değiştirme

eylemiyle belge delil niteliğini kaybettiyse bu suçta belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi suçları oluşacaktır (ibid).

Değiştirme eylemi gerçek belge üstünde yapılan farklılıklardır. Bir kişinin değiştirdiği belgeyi ikinci kez değiştirmesi halinde, müteselsil suç ortaya çıkabilmektedir (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.945). Ancak belgeyi düzenleyen kişinin belge üstünde değişiklik yapma hakkı varsa bu belge üstünde yapılacak sahtecilik suç barındırmayacaktır (ibid).

3.3.3. Resmî belgeyi sahte olarak kullanmak

Sahte belgeyi kullanma eylemi, belgenin daha önce başkası tarafından düzenlenmiş belgenin kullanılmasıdır (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.947). Belgenin aynı kişi tarafından düzenlenmesi veya değiştirilmesinden sonra kullanılması halinde suçta zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak kullanma tarihi kabul edilecektir (Taşdemir, 2019, s. 240).

Kullanma eylemi, belgeyi ulaşılabilir bir hâle getirdiği için muhatap kişi tarafından belgenin okunup algılanmış olmasının bir ehemmiyeti bulunmamaktadır (Gökçen, 1989, s.172). Örneğin sahte plakayı üretip başkalarının görebileceği şekilde trafiğe çıkarılması durumunda harici bir kullanıma gerek duyulmadan sahte belgeyi kullanma şeklinde sahtecilik suçunun işlendiği kabul edilir (ibid, s.177).

Sahte belgenin kullanılması suçunda kastın bir önemi yoktur. Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olacak şekilde düzenlenen belgelerin sahteliği bilinerek kullanılmasıyla da belgede sahtecilik suçunun oluştuğu kabul edilmektedir (Özgenç, 2008, s.174).

Noterlerde yapılmış olan işlemler, 18.01.1972 gün ve 1512 sayılı Noterlik Kanunu 1. maddesine göre noterlik bir kamu hizmeti olarak tanımlanmıştır. Noter hizmeti ihtilafları önlemek için işlemlerin belgelendirilmesidir. Burada olası doğacak ihtilaflar için hukuki güvenliği sağlanmak amaçlanmıştır. Noterler görevleri gereği hukuki iş ve işlemleri belgelendirmektedir. Halen yürürlükte olan 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 162. Maddesi'ne göre noterlerin kusurundan bahsedilmemiş noterler görevi gereği kusursuz sorumlu sayılmışlardır (Nart, 2009, s.1-2). Ancak noter ve noter çalışanlarının gerekli evraklar üzerinde yapacakları araştırmalar da özen yükümlülüğüne uygun davranmalıdırlar.

Noterlerde düzenlenen belgeler, düzenleme şeklinde yapılan işlemler ve onaylama şeklinde yapılan işlemler olarak ikiye ayrılmışlardır. Düzenleme şeklinde yapılan işlemler, noter huzurunda düzenlenen belgeleri kastettiği için içerik ve onay kısımlarıyla beraber sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belge olarak sayılmaktadır. Noterde onaylama şeklinde yapılan işlemde belgenin içeriğini noter inceleyerek onayladığı takdirde şerh vererek onar.

Motorlu araç trafik ve tescil belgelerinde sahtecilik, ülkemizde 1985 yılından sonra araç muayenelerinin tamamı Karayolları Genel Müdürlüğüne sürdürülmüştür. Özelleştirme sonrasında TÜVTÜRK olarak bilinen firma ile araç muayeneleri sürdürülmeye devam etmiştir. 23.09.2004 gün, 25592 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konan ‘Araç Muayene İstasyonlarının Açılması, İşletilmesi ve Araç Muayenesi Hakkında Yönetmelik’ hükümlerine göre sürdürülmektedir. Araçların muayene raporlarına göre verilen değerlendirilmeler ‘Kusursuz’, Hafif Kusurlu’, ‘Ağır Kusurlu’ veya ‘Emniyetsiz’ olarak veriler sonuçlandırılır. Bu değerlendirme belgelerine TÜVTÜRK tarafından hologram basılmaktadır. Aracın kusursuz veya hafif kusurlu olması halinde ise plakaya aracın muayene zamanını belirleyen etiket basılmaktadır (<https://www.tuvturk.com.tr/periodyik-arac-muayene-degerlendirmesi.aspx>, Erişim tarihi: 07.05.2022).

Plakada sahtecilik suçu işlendiğinde resmî belgede sahtecilik suçu işlenmektedir. Kanunda belirtildiği üzere metal levha üzerine yazılı olan bir belgenin varlığının kabul edilmesi gerekir (5237 sayılı TCK m.204). Karayolları Trafik Kanunu’nun 30. maddesine göre ‘Trafığe çıkacak araçlarda plaka bulunması zorunlu olup, tescil plakalarında, işlemi yapan tescil kuruluşu ile plaka basım işlemini gerçekleştiren kuruluşun mühürleri bulunur. Plakalarda mühür kullanıldığı için ve sahte yapılan mühürle beraber üretilen sahte plakanın 5237 sayılı TCK 202/2. maddesinde düzenlenen mühürde sahtecilik suçunu değil 5237 sayılı TCK’nın 204/1 maddesinde düzenlenen resmî belgede sahtecilik suçunun konusu olduğu kabul edilir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:04.10.2011, K:8-115/197). 29.10.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 676 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2918 sayılı karayolları Trafik Kanunu’nun 23. maddesi revize edilmiştir. Bu maddeye göre sahte plakayı kullanan araç trafikten men edilirken 5.000 Türk lirası değerinde idari para cezasına çarptırılır.

Plakada yapılan sahteciliklerin aldatıcı niteliğe haiz olması için plakada bulunması gereken unsurların bulunmaması gözle görülür şekilde sahte olduğunun anlaşılabilir olmasıdır. Plakada bulunacak bu unsurlar belirlenmiş renkte 4x10 ebatında dikdörtgen kutu içinde yer alan TR rumuzu, kare kutucuklar içinde ay ve yıldız, plakada ki rakam ve sayıların yazı stilleri, reflektif tabakanın plakaya zarar vermeden çıkarılamayacağı belirtilmiştir (23053 sayılı Karayolları Trafik Yönetmeliği m.56). Plakada hiç mühür bulunmaması, bu belgenin aldatma kabiliyetinin olmadığına göstergesidir. Ayrıca plakadaki bilgilerin 1 metreden yakın 4 metreden uzak olduğunda görülmeyecek nitelikte olması da yanılan kişinin kusurunu ölçmeye yarayabilir. Keza trafik polislerinin buldukları noktadan geçen sahte plakalı aracın ışık ve hız hususu dikkate alınarak fark edilip edilmediği belirlenmelidir.

Somut olayda sahte plaka kullanan kişinin plakasını aldatıcılık niteliğinin ışık ve hız durumu dikkate alınarak anlaşılabilir olup olmadığına belirlenmesi gerekir. Sahte plakanın yakından incelenerek soğuk mühür izinin bulunmadığı anlaşılmış olup aldatma yeteneğinin var olduğu düşüncesiyle tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir (11.Ceza Dairesi, T:05.03.2013, K:10874/3600).

3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu 4. madde de açıkça yer alan suçların işlenmesi terör suçu olarak sayılmaktadır. Yine aynı kanunun 4. ve 5. maddelerinde terör maksadıyla işlenmesi durumunda verilecek cezai yaptırımın yarısı oranında arttırılacağı hükmünden hareketle TCK 204. madde de yer alan sahte belge suçlarının da terör maksadıyla işlenmesi halinde verilecek cezanın yarı oranında arttırılarak hükmolunacağı sonucuna varılmıştır.

Abonelik sözleşmesini sahte olarak düzenleme kabahati, abonelik sözleşmesinin tam tanımı 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun 3. maddesinde "*Belirli bir dönem de veya uzun süreli olarak bir hizmeti almak üzere yapılan sözleşmedir.*" şeklinde açıklanmıştır. Abonelik sözleşmeleri niteliği itibarıyla özel belge olarak sayıldığı için sahtecilik suçlarının nasıl değerlendirileceği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Yargıtayın verdiği karar incelendiğinde sahte abonelik sözleşmesi sahte abonman sözleşmesi yürütülerek, üçüncü bir kişiye hat verilerek aboneliği veren firmanın mağdur edilmesi TCK 207. maddeye göre sahtecilik suçunu oluşturacağı öngörülmüştür. Düzenlenen sahte abonelik sözleşmesi ile ilgili delilleri toplama ve yargılama yapma yetkisi de asliye ceza mahkemesine aittir (Yargıtay 7. Ceza Dairesi, T:27.05.2014, E:2013/3784, K:2014/10202). Ceza müeyyidelerini

düzenleyen 5809 sayılı Kanununun 56. maddesi ve 63. maddesine göre 06.02.2014 gün ve 6518 sayılı Kanunla beraber değişiklik yapılmıştır.

İmtihana farklı bir kişi adına girme şeklinde gerçekleşen sahtecilik suçu ve ülkemizde yapılan sınavlar, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Başkanlığı (ÖSYM) tarafından gerçekleştirilmektedir. Başkası yerine sınava giren kişi henüz bir belge imzalamamışsa ve kabahati ortaya çıkmışsa sahtecilik suçu işlenmiş sayılmaz. Ancak kişi başkası yerine sınava girmiş, sınav esnasında bir yoklama listesi üzerine imzasını atmış ama sınav bitmemişse yalan beyan suçu işlenmiş olacaktır (Erman ve Özek, 1996, s.301). Eğer kişi cevap kâğıdı üzerine imzasını atmışsa ve sınav gözetmenleri tarafından yakalanmışsa sahtecilik suçu işlemiş sayılacaktır. 6114 sayılı Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 10. maddesi 3-b bendine göre; *'Başka bir adayın yerine sınava giren veya kendi yerine bir başkasının sınava girmesine katkı sağlayan, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.'* Bu kanundan çıkarımla kişi sahtecilik suçunu farklı bir kişi yerine imtihana girerek işlemişse TCK 204/1. maddesi uygulanarak suçu ağırlaştırılacaktır (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:14.05.2014, K:22438/9405).

Resmî belgeyi tahrif etmek, yok etmek yahut saklamak, TCK 205/1. maddeye göre *"Gerçek bir resmî belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır."* şeklinde hükmolunmuştur. Bu madde ile açıklanan suç, belgenin delil aracı olarak kullanımına mâni olmaktadır (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s.948).

Suçun oluşumu için belgenin üzerinde gerçekleşen eylemin aldatma ile neticelenmesi şart değildir (TCK m.205). TCK 205. maddede resmî belgeyi bozmak, yok etmek ve gizlemek fiilleri, resmî belgede sahtecilik suçundan ayrı bir suç olarak ceza yaptırımını altına alınmıştır. Düzenlenen belgenin veya belgede yapılan değişikliğin sahtecilik suçuna tabi olması için aldatıcı nitelikte olması gerekir. Bu maddede tanımlanan suçun gerçekleşmesiyle aldatma gerçekleşmiş olmayabilir. Bu suç nitelik bakımından sahtecilik suçlarından ayrılarak, belgenin bir kısmının veya tamamının kullanılamaz hâle gelmesi gerekmektedir (ibid). Bir başka deyişle ispat gücü olan belge ortadan kaldırılarak kamu güveni sarsılmaktadır (Gökçen, 1989, s.365-366). Failin işlediği kabahat aldatma niteliği taşııyorsa resmî belgeyi bozma, yok etme, gizleme suçlarını işlediğinin kabulü gereklidir (Gökçen, 1989, s.370).

TCK 210/1. maddede yer alan resmî belge hükmünde belgeler, resmî belgenin taşıyıcısının konusu olabilmektedir (Koca ve Üzülmöz, 2015, s. 749). Resmî belgeyi yok etme suçu seçimlik bir harekettir. Bu seçimlik hareketin gerçekleştirilerek resmî belgeyi yok etme suçunun işlenmesi için, bu suçu işleyen kişinin belge üzerinde tasarruf yetkisi bulunmalıdır (Gökçen, 1989, s.373). Burada yer alan tasarruf yetkisi, belgenin zilyeti olan kişi değil hukuken belgeyi yok etme hakkı olan kişidir (ibid). Belgeyi yok etme suçunu işleyen fail, bu suçu zor kullanarak gerçekleştirdi ise bu suç yağma suçunu oluşturur (Artuk ve Gökçen, 2008, s.728).

Resmi evrakın gizlenmesi suçunun layenkati işlenebilecek bir suç olması nedeniyle failin hukuki değeri ihlal edecek süre kadar eylemini gerçekleştirmesi gerekir (ibid). Bu suç çeşidinin konusunu oluşturan muhakkak gerçek belgedir. Zira sahte belge üstünde bu seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Sahte resmî belge üstünde TCK 205. maddede sayılan suçların işlenmesi durumunda TCK 281. maddede düzenlenen '*suç delillerini yok etme*', '*gizleme*' veya '*değiştirme*' suçu oluşacaktır. Keza gerçeğin meydana çıkmasının önlenmesi için işlenen suçlar TCK 281. madde kapsamında değerlendirilecektir.

Resmî belgeyi yok etme, bozma veya gizleme suçunun manevi unsuru kasttır. Ayrıca suçun olası kastla gerçekleşmesi de mümkündür (Koca ve Üzülmöz, s. 751). TCK 26. madde kapsamında ele alınmış '*hakkın kullanılması*' durumu sahte belge suçlarında uygulama alanı bulabilmektedir (Gökçen, s.385). Belge üzerinde tasarruf yetkisi bulunan kişi tarafından kanunda düzenlenen seçimlik hareketlerin gerçekleşmesi halinde bu fiil suç kapsamında değerlendirilmez (Güngör, s.109). Uygulamada teşebbüs hükümlerinin ele alınması bu suç nezdinde mümkündür (ibid). Belgeyi '*bozmak*' veya '*yok etmek*' şeklinde işlenen seçimlik hareketleri, suçlu kişi tamamlaması mümkündür. Lakin bu durumun oluşabilmesi için suç teşkil eden belgenin niteliğini kaybetmiş olması gerekir (Koca ve Üzülmöz, 2015, s.752). Suçun teşebbüs halinde kaldığında belge hukuki sonuç meydana getirmeye devam ediyordur (Aslan, 2015, s.167).

Yargıtay kararına göre sahtecilik suçu işlenmiş yırtık olan bir belgenin bir araya getirilmesi durumunda işlevini kaybetmiş olsa dahi suçun tamamlanacağı ve suçun tamamlanmış olarak değerlendirileceğine mütalaa edilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:03.12.2008, K:3631/12714; Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:16.01.2013,

E:2010/13104, K:2013/738). Resmî belgeyi gizleme suçunu kesintisiz bir biçimde işlenmesi halinde, teşebbüs söz konusu olmayacaktır (ibid).

İştirak hükümleri verilirken, iştirakle ilgili genel hükümler ele alınarak verilecektir (Gökçen, 1989, s.390). Keza bu revize ile sadece, belgede sahtecilik suçları açısından ele alınacağı için, resmî belgenin tahrif edilmesi halinde ayrı bir cezaya tabi olmayacaktır (Koca ve Üzülmez, 2015, s. 752).

TCK 205. maddeye göre zimmet suçu gerçekleştirildikten sonra zimmetin ortaya çıkmasına mâni olma gayesiyle gerçekleştirilmesi halinde burada tek bir fiil olmadığı için gerçek içtima kurallarının yerine getirilmesi gerekmektedir (ibid, s.753).

Birden çok suçun gerçekleşirken birinin gerçekleşmiş diğerinin yarım kalmış olması durumunda bu iki suçun zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesinde bir sakınca yoktur (Artuk ve Gökçen, 2008, s.732). Yani resmî belge ve resmî belge hükmündeki kambiyo senedi, tahvil, hisse senedi gibi belgelerde işlenen gizlemek, bozmak veya ortadan kaldırmak şeklinde işlenmiş suçlarda bu maddeyle hükümlenir.

Gereğe göre sahtecilik suçlarından ayrı olarak gerçek bir resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek fiilleri cezai yaptırıma bağlanmıştır. Resmî belgeyi bozmak, gizlemek veya yok etmek eylemleri gerçekleşirse belgenin yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Hukuken geçerli bir belge olmalı ve de suça konu olan seçimlik hareket bozma, saklama veya yok etme olmalıdır (TCK m. 204). Hukuken geçerli belgeden kasıt, hukuki sonuç doğurmaya elverişli gerçek bir belgedir (TCK m.205). İşlenen bu suç, herkes tarafından işlenebilirken kamu görevlisi tarafından işlenirse nitelikli hâle gelmiş olur. Sahte bir evrakı gizleyen, ortadan kaldıran veya tahrif eden kişi kamu güvenini zedelediği için sahte belge suçunu işlemiş sayılmaz. Bu suçlar kapsamında ele alınacak kanun hükmü şüphesiz TCK 281. maddesidir. Buradan çıkarımımız, sahte bir belge oluşturmak ile gerçek bir belge üzerinde bu seçimlik hareketlerden bir veya birden çoğunu gerçekleştirmek delil araçları üstünde gerçekleştirilen eylemler olduğu için mahiyeti itibariyle sahtekârlık suçu kapsamındadır. Kısaca, işlenen sahtekârlık suçlarında aldatma kabahatin unsuruyken üçüncü kişilerin aldatılması mecburi değildir.

Boşa atılan imzanın art niyetli kullanımı, TCK 209. maddeye göre:

“(1) Belirli bir tarzda doldurulup kullanılmak üzere kendisine teslim olunan imzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kâğıdı, verilme nedeninden farklı bir şekilde dolduran kişi, şikâyet üzerine, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

“(2) İmzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kâğıdı hukuka aykırı olarak ele geçirip veya elde bulundurup da hukuki sonuç doğuracak şekilde dolduran kişi, belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılır.”

Açığa imzanın kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için düzenlenen kanunla verilen cezalar, uygulanan yaptırımlarda ki gaye, kamu güveninin korunmasıdır (Gökçen, 1989, s.563). Kanunlardan özel bir düzenleme olmamasından anlayacağımız üzere açığa atılan imza suçu için kişi bazında bir sınırlamaya gidilmemiş, bu suç herkes tarafından işlenebilen bir suç olarak ele alınmıştır (ibid). Bu suçun oluşması için gerekli unsurların belgede yer alması gerekmektedir. Bu unsurlar; suça konu olan belgenin imzalı bir kâğıt olması ve hukuken geçerli olmayan bir evrak üstünde oluşması suçun oluşumunda şart olarak belirlenmiştir (Demir, 2019, s.108).

Açığa imza atılma suçunun oluşması için, alt kısmında imza olan fakat içerik olarak yazısız olan bir kâğıdı bir başka kişiye verilmesi gereklidir. Bu kâğıtta yer alan imzanın mağdur tarafından atılmış gerçek bir imza olması gereklidir (Taşdemir, 2019, s.441). Aksi takdirde sahte olan imza, belgede sahtecilik suçunu oluşturacaktır. Aynı zamanda verilen kâğıt hukuki bağlamda geçerli bir evrak oluşmamış sayılacaktır. Bu şekilde işlenen suç gerçek bir evrak üstünde tahrif veya tağyir şeklinde gerçekleşirse belgede sahtecilik suçu oluşmuş olur. Bu kabahatin ortaya çıkması için tevdi ve teslim sebebinden ayrı bir sebep ile oluşturulması gerekir. Bu suç ikili ilişkinin varlığı ile yani bir kişinin evrakı diğer bir kişiye vermesiyle gerçekleşeceğinden ötürü kovuşturmanın şikâyet üstüne açılması makuldür. Teslim veya tevdi gerçekleşmeden hukuka aykırı yollarla elde edilen imzalı boş kâğıt ile işlenen suçlar da sahte belge kapsamında değerlendirilecektir (Taşdemir, 2019, s.442). Zira boş kâğıt üstünde yer alan evrak imza sahibinin bilgisi dışında bir kişiye teslim edilmiş ise sahtecilik suçu oluşacaktır (ibid, s.445). ‘*Suçun tamamlanması için, belge kullanılmalıdır.*’ Zira belge kullanılmaması durumunda hukuki sonuç doğmayacaktır (Yaşar, Gökçen ve Artuç, 2010, s.1129). Ortaya çıkmış boş ve imzalı belge, bilahare yakılarak, yırtılarak yahut farklı bir yöntemle yok edilmiş belgede sahtecilik suçunu oluşturacaktır (Erem, 1985, s.733).

Açığa imzanın art niyetle kullanılması suçu, 765 sayılı kanuna göre Mal varlığına karşı işlenen suçlarda ele alınırken 5237 sayılı kanunla beraber ‘Kamu Güvenine Karşı Suçlar’ kapsamında ele alınmıştır. Kişinin boş evraka attığı imza ile gerçekleşecek imza sahibinin hukukça zararına olan iş ve işlemlerle korunan hukuki yararın kamuyu ilgilendirdiği aşıkardır. 765 sayılı kanun 509. maddesinde bu kabahat üç başlık altında ele alınmıştır. Bunlar: ‘açığa atılmış olan imzanın kötüye kullanılması’, ‘bedelsiz senedin kötüye kullanılması’ ve ‘bertakrip ele geçirilen imzalı yazısız kâğıdın kullanılması’ kabahatleriyken 5237 sayılı Kanunun 209 maddesinde bu kabahatler iki başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar: ‘teslim edilen açığa imzalı kâğıt üzerine işlenmesi’ ve ‘hukuka aykırı olarak ele geçirilen veya elde bulundurulan açığa imzalı kâğıt üzerinde’ yazılmasıdır.

Bazı yazarlarca kanunda yer alan ‘yazısız kâğıt’ deyimini tartışılmıştır (Taşdemir, 2019, s.25). Kanımızca kâğıt yazılı olsa bile içeriksel anlamda hukuki sonuç doğurmayacak biçimde ise de açığa imzanın kötüye kullanılması suçunu oluşturur. Kısacası açığa imzanın kötüye kullanılması suçu, üzerinde hiç yazı barındırmayan yahut yazı içerdiği hâlde irade beyanı bulunmayan kâğıdın imza bulundurması halinde oluşur (Erman ve Özek, 1985, s.564). Failin mağdur tarafından atılmış olan imza ile ilgili yaptırıma tabi tutulabilmesi için bu belgenin sahte belgenin haiz olması gereken unsurları da taşıması gerekir (ibid) Keza sahte belgede mutlak butlan niteliğinde ise sahtekârlık suçunun doğmayacağı kabul edilir (Taşdemir,2019, s.27)

Hukuki değeri sakat olan belgeler üstünde yapılmış olan sahtecilikler, belgelerin sahte belge suçunu oluşturması için öncelikle belge için gerekli şartları taşıyıp taşımadığının incelenmesi gerektiği aşıkardır. Zira butlan olan bir belge sahte belge suçunun konusunu oluşturamaz. Belge niteliği taşımadığı hâlde sahte belge suçunun işlendiği filler; sahte belgede tekerrür eden sahtecilik, geçersiz veya iptal edilebilecek belgelerde yapılan sahtecilikler ve ahlaki değerlere uygun olmayan belgelerde yapılan sahtecilikler olarak üç başlık altında inceleyeceğiz.

Sahte belgede tekerrür eden sahtecilik, sahte belge suçunun oluşmasında zedelenecek olan konu, kamu güveni olduğu için cezai yaptırımlarla caydırıcı olması amaçlanmıştır. Kamu güveninin koruma altına aldığı varakalar yalnızca hukuki değer taşıyanlardır (Taşdemir, 2019, s.27). O nedenle sahte bir belge, belge çerçevesinde sayılamayacağı için sahte belge üstünde ikinci kez yapılan bir sahtecilik suç teşkil edemez (Erman ve Özek, 1996, s.340). Lakin belge niteliği taşımayan varaka üstünde

tevsik değerini yükseltici, aldatıcı bir niteliğe sahip ve tekrar sahtecilik yapıyor ise belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı ve müşterek fail olarak yaptırma tabi tutulmalıdır (Yaşar, Gökcan ve Artuç 2014, s.5659).

Geçersiz veya iptal edilebilecek belgelerde yapılan sahtecilikler ele alındığında, özel hukukta geçersiz belgeler ele alınır iken mutlak butlanla geçersiz olan belgeler ve nispi butlanla geçersiz olan belgeler olarak ikiye ayrılmaktadır. Mutlak butlan olup geçersiz sayılan belgelerdeki şekli eksiklikler önem arz eden nitelikte olduğu ancak nispi butlanla geçersiz sayılan belgelerdeki noksanlıkların daha az önem arz eden noksanlıkların olduğudur. Bu nedenle mutlak butlandaki noksanlıklar şekli açıdan hukuka aykırılığın seviyesi yüksek iken nispi butlanda daha düşük olduğu için nispi butlanla batıl olan belgelerin iptali istenebilir (Gökçen, 2009, s.118). Zira mutlak butlanla batıl belgeler düzenledikleri an itibariyle yok hükmünde sayıldıkları için iptali istenebilecek geçerli bir belgeden söz etmek mümkün değildir. Kısacası kamu güveninin zedelenmesi için geçerli bir belge üzerinde sahtecilik suçu işlenmesi gerektiğinden kamu güveni mutlak butlanda sarsılmazken nispi butlanda kısmi sarsılabilir. Kanımızca belgenin taşıdığı unsurlar özelinde yorumlamak daha doğru olabilir.

Ahlaki değerlere uygun olmayan belgelerde yapılan sahtecilikler incelendiğinde, ahlaka aykırılık belgenin içeriğinden anlaşılabiliriyorsa belge mutlak butlan hükmündedir. Mutlak butlan olan belge yok hükmünde sayılacağı için sahtecilik suçuna konu olamaz. Sahte bononun düzenlenmesinin suç oluşturmadığı, ahlaka aykırı bir sebebe dayandığını belirterek belgenin iptalini borçlunun her zaman isteyebileceği yargıtayın verdiği kararlardandır (Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T:26.02.1974, K:833/1128). Zira 6. Ceza Dairesi'ne göre ödeme edimi yerine getirildiyse para katiyen geri istenemez (Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T:26.02.1974, K:833/1128). Yabancı Belgelerde Sahtecilik ele alındığında belgeler yurtdışında ki ülkelerde düzenlenmiş ise geçerli sayılmaları için yurtdışındaki gerekli kurum ve kuruluşlarca düzenlenmiş olmaları gerekmekte ve de Türkiye'deki ilgili Konsoloslüğün onayı gerekmektedir (HMK m.224).

Yurtdışına ait bir üniversite adına düzenlenmiş sahte diploma ile denklik belgesi almış olan öğrencinin esasen diplomayı veren üniversiteden diplomanın geçerliliğinin sorgulandığında sahte olmasının ortaya çıkması hukuki sonuç doğurmayacağı ve denklik verilmeyeceği için sanığın beraatine karar verilmiştir

(Yargıtay Ceza Genel Kurulu CGK, T:20.10.2009 K:89/243). Benzer bir örnekle sahte evraklar ile vize almaya çalışan kişinin evraklarının menşei kurumdan sorgulamasının yapılması gerekmektedir. Eksik inceleme sonucu verilen vize hukuki sonucu bağlamaz (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:04.05.2017 K:9470/3413).

TCK 210 maddeye göre: *(1) Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.*

Gerekçeye göre maddede açıkça sayılmış olan belgeler şekli şartlar açısından özel belge hükmünde olsa dahi resmî belge olarak değerlendirilecek cezai müeyyideleri sayılan bu belgeler, resmî belge olarak işleme alınacaktır. Burada amaçlanan kabahati ağırlaştırarak caydırıcı nitelik kazanmasını sağlamaktır. Ayrıca bu evraklar yalnızca müeyyide anlamında resmî belge olarak sayılmayıp belge muhteviyatı itibarıyla de resmî belge hükmünde sayılmıştır (Taşdemir, 2019, s.465). Belgede sahtecilik suçlarında seçimlik hareketler üstünden işlenen ve birden fazla seçimlik hareket bulunan suçlarda tek bir seçimlik hareketin gerçekleştirilmesiyle de bu suçun işlendiği kabul edilir.

Kambiyo senetleri; ticaret alanında gerçekleşen iş karşılığı verilen poliçe, bono ve çeklerdir. Ticari ilişkilerin korunması için bu belgeler resmî belge hükmünde sayılmalıdır. Bu evraklarda takip üstünlüğü sağlanmış, İcra İflas Kanunu bu belgeleri resmî belge sayarak özel takip usulü ile takibini öngörmüştür (Erman, Özek, 1996, s.582). Kambiyo senetlerinin taşıdıkları ortak özelliklerden biri de üzerinde yazılı olan bir miktar paranın beyan edilmesidir (Taşdemir, 2019, s.468). Üzerinde herhangi bir koşul bulundurmayan kambiyo senetleri adi senet olarak kabul edilmektedir. TCK 210. maddeye göre kambiyo senetleri emre veya hamiline yazılı olmalıdır. Kambiyo senetlerinden nama yazılı olanlar, resmî belge hükmünde kabul edilmemiştir. Sonuç olarak kambiyo senedi olarak yer alan evrakların resmi evrak sayılması için gerekli nitelikleri taşıması mühimdir.

Poliçe, düzenleyen tarafından muhataba ödenecek bir miktar paranın ifası için ilgili yazının yer aldığı belgedir. Poliçe de poliçeyi düzenleyen alacaklı durumundadır. Hukuki ilişkileri ve işlemleri ilgilendirdiği için poliçede yapılan sahtecilik, hukuki alemi ilgilendirmektedir.

Bono, belli bir kişi tarafından muhatabına kayıtsız şartsız borçlanıldığını gösteren belgedir (Taşdemir, 2019, s.470). Bononun poliçeden farkı ise düzenleyen borçlu niteliğindedir. Bono hukuki niteliği itibariyle mücerret bir borç ikrarıdır (ibid). Bu borç ikrarının sahte olarak işleme alınması sahtekârlık suçunu oluşturur. Çek üzerinde yapılan sahtecilikler incelenecek olursa çek, bankada hesabı yer alan kişilerin ödeme yöntemi olarak kullandıkları bir belgedir. Hamiline karşı çeki düzenleyen borçlu konumundadır. Ödemeyi gerçekleştirecek olan kişi ise düzenleyen banka hesabıdır.

Emtiyayı temsil eden evraklar üzerinde yapılan sahtecilikler incelenecek olursa Emtia, taşıma hukukunda delil niteliğinde yer alacak ticari mal alımına karşılık verilen belgeleri ifade etmektedir (Özbek ve diğerleri, 2011, s.735). Emtia evrakların devirlerinin ciro yoluyla gerçekleşmesi gerekir. Türk Ticaret Kanunu'nda unsurları yer alan ciro yoluyla devri mümkün olan belgeler: Konşimento, nakliye poliçeleri, varant, makbuz senedi, cari hesaplar gibi belgelerdir (Taşdemir, 2019, s.482). Kara yolu, hava yolu veya deniz yolu ile yapılan taşımacılık hizmetlerinde kullanılan konşimento malın teslim alındığını gösteren belgedir (ibid).

Makbuz Senedi; mal veya hizmetin kolayca el değiştirebilmesi için kullanılan makbuz senedi, ödenmiş veya ödenecek olan harç, ücret ve masrafları gösteren bir belgedir. Pay Senetleri, anonim şirketler nezdinde çıkarılan pay senetleri hamiline veya nama yazılı senetlerdir. Tahviller, anonim şirketlerin borç para elde etmek için çıkarmış olduğu tahviller nama veya hamiline yazılı olabilirler. Vasiyetname, hayatını kaybedecek olan kişinin kendisinin malvarlığının nasıl bölüneceğine dair yapmış olduğu yazılı beyanı vasiyetnamedir. Türk Medeni Kanunu 531. maddesine göre vasiyetname kişinin el yazısı ile düzenlenebilir. Buradan çıkarımla bilgisayar ortamında düzenlenen vasiyetname resmî belge hükmünde değildir. Kişinin notere başvurmadan kendi el yazısı ile yazdığı vasiyetname resmî belge hükmünde belge olarak sayılıp bahsedilen belge üstünde gerçekleşen sahtecilik suçları TCK 210. maddeye göre değerlendirilecektir. Aynı kanunun 532. maddesine göre '*Resmî vasiyetname, iki tanığın katılmasıyla resmî memur tarafından düzenlenir. Resmî memur, sulh hâkimi, noter veya kanunla kendisine bu yetki verilmiş diğer bir görevli olabilir.*' denilmektedir. Bu maddeden çıkarımla noter huzurunda düzenlenmiş vasiyetname resmî belge olarak sayıldığı için üzerinde yapılacak her tür sahtecilik, TCK 210. madde ile değerlendirilemez.

TCK 210. maddesinin 2.fıkrası ele alındığında '*Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunur.*' Bu maddeye göre kamu görevlisi olmasa dahi devleti ilgilendiren ve kamu güvenini zedeleyen iş ve işlemler içinde resmî belge hükmünde yapılan sahtecilik suçı oluşacaktır. Kanunda sayılan meslek mensuplarının gerçeğe aykırı düzenledikleri belgeler bu fıkrayla yaptırıma tabi tutulmuştur (Osman, Gökcan ve Artuç, 2010, s.5983).

3.3.4. Sahte Belge Suçlarının Özel Görünüş Şekilleri

Sahte Belge Suçu inceleneceği zaman suçun niteliğinin belirlenebilmesi için suçun özel görünüş biçimleri de ele alınmalıdır. Suçun özel görünüş biçimleri teşebbüs, iştirak, içtima, bileşik suç, zincirleme suç, farklı nevi'den fikri içtima, pişmanlık, gönüllü vazgeçme ve tekerrür uygulamaları olarak ele alınmaktadır. Teşebbüs suç teşkil eden eylemi gerçekleştirmek isteyen failin birtakım engeller neticesinde suç teşkil eden eylemi gerçekleştirmemesidir (TCK m.35). Suç tamamlanmamış olsa dahi suça teşebbüs eden failin cezaya tabi olmasındaki amaç hukuken menfaatin korunmasıdır (Şare, 2017, s.119).

Teşebbüs eyleminin gerçekleşmesi için suç teşkil eden neticenin gerçekleşmemiş olması gerekir. Resmî belgede sahtecilik suçları sırf hareket suçları olduğu için bu seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi ile suç tamamlanır. Kanaatimizce teşebbüs resmî belgede sahtecilik suçlarında mümkün değildir. Ancak bu seçimlik hareketler ifa edilirken bölünmesi durumunda teşebbüs mümkün olabilecektir (Şare,2017, s.149). Tehlike suçlarının soyut olması durumunda, bölünebilen eylemlerde teşebbüs mümkündür (Erem, 2015, s.228).

Gönüllü vazgeçme ise suç teşkil eden eylemi gerçekleştirmekten kendi iradesi ile vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir (TCK m.36). Bir kişi ile işlenebilecek bir suçun müştereken işlenmesine suça iştirak denmektedir (Önok, 2019, s.36). Bir suçta birden fazla failin bulunması durumunda 'suçta ortak' oldukları sonucuna varılabilir (Erem, 1946, s. 62).

Türk Ceza Kanunu'nda iştirak başlığı altında faillik (TCK m.37) azmettirme (TCK m.38), yardım etme (TCK m.39), bağlılık kuralı (TCK m.40) düzenlenmiştir. İştirak 'faillik hali' ve 'şeriklik hali' olarak ikiye ayrılmaktadır (Gökçen, 1989, s.255).

TCK madde 204/2. madde kapsamında değerlendirildiğinde suça ortak olan ancak kamu görevlisi olmayan kişi TCK 40/2.madde de değerlendirilecek ve 'bağlılık kuralı' söz konusu olacaktır. Bu durumda kamu görevlisi olmadığı hâlde suça iştirak ederek dahil olan failin suça yardım eden veya azmettiren olarak anılacağı ortaya çıkmaktadır (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s. 953). Fail onu görevlisi olmadan sahte belge suçunu işlediğinde TCK 204/1.madde kapsamında değerlendirilecektir (Artuk ve Gökcan, 2010, s.722). Resmî belgede sahtecilik suçuna azmettirenin kamu görevlisi olması durumunda ortaya çıkan suçun TCK 38. madde gereği cezalandırılacağı hükmolunmuştur.

Kamu görevlisini yanıltarak sahte belge suçu işlemesine sebep olunması durumunda kast söz konusu olmadığı için yanılığa sebep olan kişi azmettiren değil fail olarak sorumlu olur (Demirbaş, 2018, s. 447). Lakin bu durumda kamu görevlisinin dikkat, özen yükümlülüğü ve ihmalkâr davranışlarda bulunup bulunmadığı incelenecek bunun sonucunda kamu görevlisinin sorumluluğu doğabilecektir (Gökçen, 1989, s. 124).

İçtima suçları TCK 42,43 ve 44 maddeler de düzenlenmiş olup toplanma yahut birleşme olarak adlandırabilmektedir (Karakaş, 2011, s.87).

İçtima suçları üçe ayrılmaktadır: Bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima.

Bileşik suç, bir suçun başka bir suçun nitelikli halini oluşturması halinde suçların tek eylem olarak kabul görüp içtima yaptırımlarının uygulanamayacağı öngörülmüştür. Sahte bir resmî belgeyi farklı bir suç için kullanılması durumunda her iki suç içinde ayrı ayrı cezanın hükmolunacağı belirtilmiştir (TCK m.212). Lakin kullanma ile farklı bir suç oluşmuyorsa harici bir cezaya gerek duyulmamaktadır (Gökçen, 1989, s.334).

Zincirleme suç, farklı dönemlerde birden çok kez sahte belge suçunun işlenmesi durumunda faile verilecek cezai müeyyideler tek suç doğrultusunda verilecek olup cezasında artırım yolu izlenecektir (TCK m.43). Zincirleme suçun gerçekleşebilmesi için failin suç işleme konusunda iradesinin bulunması gerekir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre her kabahat gerçekleşirken fail iradesiyle yeniden suç işleme

kararına varmışsa fail suçları için ayrı ayrı cezalandırılacaktır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:21.01.2014, E:2013/9-593 K:2014/24). Zincirleme suç hükümleri için suçların hepsinin tamamlanmış olması mecburi değildir, bazıları yarım kalsa dahi zincirleme suç hükümleri uygulanabilir (Gökçen, 1989, s.334).

Aynı dönem içinde birden çok kez işlenmiş olan belgede sahtecilik suçları için zincirleme suç hükümleri uygulamaz (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:21.01.2014, E:2013/9-593, K:2014/24). Ayrıca aynı dönem içinde birden çok sahte resmî belge düzenlenmesi ve kullanılması durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanmaz, belgelerin her biri için ayrı ayrı ceza hükmolunur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:18.12.2012, E:2012/12742, K:2012/45822). Aynı zamanda kavramı değerlendirildiğinde dar anlamı ile ele alınmalıdır. Kısa zaman aralığı içinde işlenen sahte belge suçları 'değişik zamanlarda' işlenmiş sayılmamaktadır (Koca, 2015, s.115).

Farklı Nevi'den Fikri İçtima, içtimanın bu şekli TCK 44. madde ile düzenlenip eylemin tekliğini ifade etmektedir (ibid, s.116). Bu madde ile failin işlediği suçlardan ceza olarak daha fazla olan suçu için yaptırıma tabi tutulacağı belirlenmiştir (Gökçen, 1989, s.355). Ancak farklı nevi'den fikri içtima durumu resmî belgede sahtecilik suçları için uygulamada hayat bulamamıştır (Artuk ve Gökcan, 2010, s.724).

Pişmanlık, Gönüllü Vazgeçme ve Tekerrür Uygulamaları, belgede sahtecilik suçlarında özel olarak düzenlenen pişmanlık, pişmanlık ve ıslah başlığı altında vergi ceza hukukuna özgü VUK'ta düzenlenmiştir. Pişmanlık unsurlarına sahip olan kişilerin durumlarını ilgili birimlere bildirmeleri doğrultusunda vergi kaçakçılığı suçları kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir (VUK m.359/4369 sayılı 22.07.1998 tarihli kanun revizesi ile düzenlenmiştir). Cezanın ortadan kalkması hali, şahsi cezasızlık hali olarak isimlendirilmiştir (Ümit, 2021, s.386). Ancak bu pişmanlık TCK genel hükümlerinde yer alan etkin pişmanlık ile karıştırılmamalıdır. Gönüllü vazgeçme hükümlerinin (Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T:29.09.1977, K:5426/5381) sahte belge olarak düzenlediğini bildirdiği fatura ya da belgeyi beyanname vereceği defterine kaydetmekten vazgeçen yahut defterlerine kaydını yaptığı sahte belgenin iptalini gerçekleştiren kişi için uygulanacağı söylenebilir (Bayraklı, 2016, s.4).

Son olarak ele alacağımız, tekerrür uygulamalarında doğru olmayan uygulamalar mevcuttur. Tekerrür koşulları gerçekleştiğinde TCK 58. maddeye göre ele alınmalıdır. Lakin tekerrürün vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası arasında uygulanması mümkün değildir (VUK m.340/1).

Sonuç olarak, uygulamada en çok karşılaşılan suçlar, vergi kaçakçılığı suçudur. Bu nedenle her birinin içerdiği unsurlar kendi özelinde yasa koyucu tarafından incelemeye tabi tutulmalıdır. Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması suçlarının TCK kapsamında ceza sorumluluğunun değerlendirilmesi iş yükünün hafiflemesine ve yargı sürecinin kısılmasını sağlayacaktır. Ayrıca sanığın eylemi gerçekleştirdiği tarih ve suçu işlediği tarih dikkate alınarak kamu davası açılmalıdır.

3.3.5. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında suçun unsurları

Sahtecilik suçlarında suçun unsurları: Maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarıdır (Gökçen, 1989, s.143).

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçları kast ile gerçekleşebilen suçlardandır (TCK m.21/1). Bu suçlar işlenirken amaç kişinin vergi ödemekten kaçması, haksız kazanç elde etmesi, giderlerini fazla göstererek matrahını düşürmeyi amaçlaması, kendisine ait olmadığı hâlde vergi indiriminden yararlanması şeklinde işlenebilir (Ümit, 2021, s.368). Bilumum olarak bu suçlar işlenirken yapılan sahtekârlık amacıyla değil haksız kazanç sağlama amacıyla yapılan bir araçtır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:11.03.2014, E:2012/11-1382, K:2014/124). Bu amaçla seçimlik hareketlerden düzenleme ve kullanma suçunun manevi unsuru kasttır (Ümit, 2021, s. 368). Failin suçu, kasten işlemesi belgenin gerçeğe uygun olmadığını bilmesi ve bunu bildiği hâlde isteyerek, bilme ve isteme eylemlerini gerçekleştirerek işlemesidir (ibid).

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenmesi için maddi ve manevi unsurların beraber işlenmesi gerekmektedir. Belgede sahtecilik suçu, kasten işlenen bir suç olduğu için ve kanun koyucunun düzenlemelerinde taksirle ilgili bir düzenleme yapılmadığı için sahte belge suçu taksirle işlenemez (Artuk ve Gökcan, 2010, s. 720). Kastın varlığı için failin bu suçu işlerken zarar vereceğini bilmesi gerekmektedir (Gündüz ve Gültaş, 2010, s. 54). Kısacası bilinçli bir şekilde suç işlenmemişse kast yoktur. Bilahare sahte belge suçu olası kastla da işlenebilir (Özbek

ve diğlerleri, 2011, s.856). Lakin öğretilerde olası kastın bu suç biçimi için doğmayacağına dair karşıt görüşlerde mevcuttur (Gündüz ve Gültaş, 2010, s. 54).

Vatandaş devlete karşı düzenlediği sahte belge ile kendi lehine mali yarar sağlamayı amaçlamaktadır. Vatandaşın kendine sağladığı yarar, vergi vermemesi ve gelir vergisini düşürmesi gibi hileli yolları kapsamaktadır. Vatandaşın kendisine sağladığı yarar, devleti zarara uğratmaktadır (Uğur, 2016, s.469). Sahte belge kullanılmasıyla, otorite mali kayıplara uğrar bilahare kamu düzenini bozulur. Sahte belge düzenlemek ve kullanmak kanunda iki ayrı seçimlik hareket olarak düzenlenmiş ve bunların cezai müeyyidelere tabi tutularak devletin hukuki yararının korunması amaçlanmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T: 08.11.2018, E:2018/517).

Vergi işlemlerinde sahte belge kullanımının yalnızca gerçek ticari mal alışverişinde kullanılan belgeler için geçerli olmamasına ve ücret bordrosu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi ticari alışverişi ilgilendirmemesine rağmen sahte belge suçunun konusunu oluşturan belgeler üstündeki sahtecilik suçunun ceza yaptırımlarına tabidir (Ağar, 2005, s.287). VUK uyarınca oluşturulması gerekli değilse vergisel işlemlerde yapılacak sahtecilik suçu için Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen evrakta sahtecilik, dolandırıcılık gibi suçlar oluşabilecektir (Uğur ve Elibol, 2016, s.457).

Sahte belge suçu işlenirken kullanılan belgenin asıl veya suret olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Sahte evrak düzenleme suçunda, aslında gerçekleşmemiş bir vergisel olayın varmış gibi gösterilmesi veya gerçekleşen vergisel olayın doğru yansıtılmaması şeklinde işlenebilir (Ağar, 2005, s.288). Sahte belgeyi düzenleme ve kullanma suçlarına göre zarar gören, devlettir (Ümit, 2021, s.365).

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının failleri incelendiğinde aralarındaki ayırım öne çıkmaktadır. Sahte belge düzenleme suçunda yer alan fail, vergi yükümlüsü, temsilcileri veya herhangi bir sığata tabi olmayan bir kişi olabilir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:29.06.2020, E:2019/5142, K:2020/3627). Sığata tabi olmayandan kasıt şüphesiz vergi yükümlüsünün bünyesinde çalışan müdür, muhasebeci veya sorumludur. Bu suçu işleyen üçüncü kişinin ceza yükümlülüğü ceza sorumluluğunun şahsiliğı ilkesi gereğince mutlaka vardır (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.02.2019, E:2016/6256, K:2019/1206). Sahte belgeyi kullanma suçu ise suçun niteliğı gereğı vergi yükümlüsü veya yasal temsilcisi olmayan bir kişi

tarafından işlenmesi mümkün değildir (Ümit, 2021, s.366). Vergi Usul Kanunu 332. maddeye göre söz konusu sahte belge suçu işlendiyse suçun muhatabı kişinin kendisi değil velisi veya vasisidir. Aynı durum kayyum tarafından gerçekleştirilen işlemlerde de geçerlidir. Bu suç için VUK 359/b bendinde düzenlenen suçların muhatabı sadece gerçek kişilerdir (Vergi Usul Kanunu, R. 17.06.2022, m.359). Zira TCK 20/2. maddesinde tüzel kişilere cezai yaptırım uygulanamayacağı açıkça belirtilmiştir (TCK m.20/2). Bu iki suç içinde vergi kaybı suçun unsuru sayılmamaktadır (5278 sayılı 2003 Mali Yılı Kesin Hesap Kanunu). VUK 359. maddede belirtildiği gibi sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması ile kabahat gerçekleşmiş sayılacak ayrıca bir vergi ziyayı şartı yoktur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:05.06.2012, E:2009/1359, K:2012/10704).

Hareket, ceza hukuku nezdinde değerlendirildiğinde failin suçla tasvir edilen fiilleri gerçekleştirmesi eylemidir (Centel, Zafer ve Çakmut, 2017, s.261). Kişinin iç dünyasında iradesiyle yapmaya karar verip dış dünyaya yansıttığı davranışlarıdır (Özgenç, 2017, s.173).

Kanunda yapılan tanımlama ile hareketler kendi içlerinde alt başlıklara ayrılmıştır. Suçlar; tek hareketli suçlar, çok hareketli suçlar, serbest hareketli suçlar, bağlı hareketli suçlar, seçimlik hareketli suçlar ve mütemadi suçlardır. Kanunlarda sayılan bu hareketlerden en az birinin gerçekleştirilmesi suçun varlığı için kafidir. Bu seçimlik hareketlerin birden çoğunun beraber oluşması halinde cezai yaptırım alt sınırdan uzaklaşarak daha yüksek olacaktır (Yargıtay Ceza Dairesi, T:13.03.2012, E:2011/13145 K.2012/3428; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 18.02.2009, E. 2008/4791, K.2009/1217).

Resmî belgede sahtecilik suçu incelendiğinde sahtecilik suçunun tamamlanması için herhangi bir neticenin varlığı gerekli değildir. Bu nedenle bu suç tipi sırf hareket suçudur. Eylemden ayrı olarak ele alınan bir unsur olan netice, dış dünyada meydana gelen değişikliktir (Gökçen, 1989, s.179). Netice'ye göre suçlar; 'sırf hareket suçları' ve 'neticeli suçlar' şeklinde tasnif edilirler (ibid).

Suçta dair belirtilen seçimli hareketlerin tamamı gerçekleştirilmişse, suçun işlenme yerinin belirlenmesinde seçimlik hareketlerden en son gerçekleştirilenin yer ve zamani baz alınır (Artuk ve Gökçen, 2008, s. 689). İliyet bağı, netice ile eylem arasında ki neden sonuç ilişkisidir (Gökçen, 2013, s.48).

Resmî evrakta sahtecilik suçunun sırf hareket suçu olması sebebiyle bu suçta nedensellik bağının varlığı mecburi değildir (Erdin, 2013, s.36).

Mağdur kelimesinin kökenine bakıldığında, ‘mağdur’ Arapça bir kelime olup adaletsizliğe uğramış kişidir (<http://www.tdk.gov.tr>). Suçun mağduru olan kişi için öğretide farklı açıklamalar yer almaktadır. Bir fikre göre mağdur, sahip olduğu hukuki yararı zarara uğranmasından korunan kişidir (Koca ve Üzülmöz, 2015, s.748). Farklı bir görüşe göre ise suç topluma karşı işlendiği için mağdur, toplumdur (ibid). Bu görüş ele alındığında sahtecilik sebebiyle zarara uğrayanlar mağdur olmayıp suçtan zarara uğrayan konumundadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı’na göre suçun mağduru vatandaşlar olup haksızlığa uğramış kişinin suçtan zarar gören olduğu yönünde karar vermiştir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T: 22.04.2014, E:2013/11-397 K:2014/202). Bu nedenle mağdur ile suçtan zarar gören kişi kavramı aynı anlama gelebilmektedir. Böyle bir durum ele alındığında dolaylı haksızlığa uğramış olan taraflar, ceza hukuku bakımından taraf olmasa dahi özel hukuk bakımından ilişkin taraf olabilirler (ibid). Lakin her koşulda maddi veya manevi zarar gören kişiler mağdur olmayabilirler (Özgenç, 2008, s. 207).

Ceza hukukundaki ‘*Suç mevcutsa failde mevcuttur.*’ düşüncesinden yola çıkılarak suçu gerçekleştiren kişiye ‘fail’ denir (Toroslu, 2018, s.107). Resmî belgede sahtecilik suçunun aktif süjesi olan fail, herkes olabilir. Ancak sahtekârlık suçlarında failin yaşayan bir insan olması gerekir (Demirbaş, 2018, s.492). Ceza hukukunda suçun aktif unsuru olan fail; cansız bir varlık, bir eşya veya bir ölü olamaz (Artuk ve Gökçen, 2008, s.361).

TCK 204/2. maddesi uyarınca suça dahil olan vatandaşın cezalandırılması, sadece azmettiren ya da yardım eden olarak gerçekleşebilir (Toroslu, 2018, s.107). Resmî belgede sahtecilik suçu, yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilen görünüşte özgü bir suçtur (Artuk ve Gökçen, 2008, s.361). Kamu görevlileri veya kanunda açıkça düzenlenen kişiler haricinde resmî belgede sahtecilik suçu işlenmesi durumunda müşterek fail olarak suçu işleyen kişiye katılırsalar dahi yalnızca azmettiren veya yardım eden olarak suça iştirak edebilirler (Artuk ve Gökçen, 2008, s. 362). Ceza Hukuku nezdinde konu suçun sebebini ortaya koyan kişi veya eşyadır (Erem, Faruk ve Danışman, 2016, s. 165). Suçun konusunu TCK 210/1.maddede yer alan resmî belge hükmünde belgeler ve resmî belgeler üstünde yapılan sahtecilik suçları oluşturur. Konu üzerindeki aksiyonlarına göre suçlar, tehlike suçları ve zarar

suçları olarak ikiye ayrılmaktadır (Demir, 2019, s.55). Zarar doğmasa dahi tehlike suçu oluşur (Demirel, 2013, s. 1484). Buradan çıkarımla somut bir tehlikenin olmasına gerek yoktur, tehlike her durumda vardır (Özgenç, 2017, s.215). Tehlike suçları da kendi içinde somut ve soyut tehlike suçları olarak ikiye ayrılmaktadır (Daragenli, 2010, s.136). Somut tehlike suçlarında öğretiyeye göre suç; belgede sahtecilik suçlarında, soyut tehlike suçu, zarar sonucu meydana gelmese bile sahtecilik suçu tamamlanmış suçlardan sayılmaktadır (Aslan, 2015, s.163).

Kanaatimizce suçtan zarar görmesi mecburi olmayıp zararın meydana gelme ihtimali dahi suç teşkil etmekte olduğu için belgede sahtecilik suçları soyut tehlike suçlarıdır.

Yok hükmünde sayılan belgeler, sahtecilik suçunu oluşturmayacaktır. Ancak suçun konusunu oluşturan belge, iptal olana kadar geçerli belge niteliğinde ise bu belgelerde sahtecilik suçu oluşur (Taşdemir, 2007, s.42). Failin sübjektif unsuru, manevi unsurla ilgilidir (3.HD, 02.03.2017, 6131/2371). Hukuka aykırılık için beraberinde suç işleyen failin iradesini taşıyan manevi bir unsurun bulunması gereklidir (Soyaslan, 2018, s.407).

Öğretideki bazı görüşlere göre, kusurluluk hali ile manevi unsurun örtüştüğünü yansıtan görüşler mevcuttur (Demirbaş, 2018, s.347). Manevi unsur, kast ve taksir olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu unsurlardan sahtecilik suçunda aranan genel kasttır (TCK m.21/1). Kısacası sahtecilik suçunun mevcudiyeti için fail bilinçli olarak sahtecilik yapmalıdır (Artuk ve Gökçen, 2008, s.701). Keza Yargıtay içtihatları incelendiğinde sahte belge suçlarında kastı ‘zarar vermek bilinç ve iradesi’ olarak tanımlamalıdır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, K:221/38 T.19.04.2005). Ayrıca Yargıtay kararlarına göre fail sahtecilik suçunu örtülü dahi olsa bilerek ve isteyerek işlememişse ‘suç kastının oluşmadığı’ yönünde karar vermektedir (11. Ceza Dairesi, T:06.03.2017 K.7517/1571; Yargıtay 15. Ceza Dairesi, T:02.02.2015, K:7714/1727)

Yargıtay vermiş olduğu kararlarda ‘sahtecilik kastıyla hareket etmesi gerektiği’ veya ‘sahtekârlık kastıyla hareket etmediğinden’ gibi (21. Ceza Dairesi, T:22.03.2017, K: 10217/1489) açıklamalarla kastın hangi niyetle işlendiğinin önemini vurgulamıştır. Böyle bir durumda fail, zararsız olduğu düşüncesiyle sahtecilik suçunu rızası dışında işlemişse kastın bulunmadığı kabul edilebilir (Toroslu, 2005, s.224).

Kastın mevcudiyetinin belgenin kullanılmasıyla bir ilişiği bulunmamaktadır. Zira sahte belge suçu, kullanım şartı olmadan belgenin düzenlenmesi ile tamamlanmış olur (ibid).

Olası kast suçu ile işlenecek sahte belge suçları sadece kamu görevlisi tarafından değil sivil kişilerce de işlenebilir (Artuk ve Gökçen, 2008, s.703). Keza kişi eğer ki sonuçlarının öngörebileceği şekilde işlenen sahte belge suçuna kayıtsız kalıyorsa da kast ortaya çıkmaktadır (Önder, 1992, s. 303).

TCK 211. madde kapsamında gerçek bir durumun belgelendirilmesi gayesiyle işlenen sahtekârlık suçu, daha az cezayı gerektiren hal olarak ele alınmıştır (TCK m.211).

Hukuka Aykırılık Unsuru, hukuka aykırı olarak bir eylemin gerçekleştirilebilmesi için ceza hukukunda kanuni tanımının yapılarak bu tanıma mutlak surette aykırı olması gerekmektedir (Alacakaptan, 1967, s.96). Hukuka aykırılık suçun özünü bu nedenle oluşturamaz (Toroslu, 2005, s.117). Zira unsuruna bakılmaksızın hukuka uygun görülen davranışların suç sayılması mümkün değildir (Alacakaptan, 1967, s. 96). Örneğin idam hükmünü yerine getiren celladın bu öldürme eylemini suç olarak işlemediği gibi katil olmayacağı da aşikardır (ibid).

Eylemin gerçekleştirilmesi suç teşkil eden fiillerin belli şartları sağlaması doğrultusunda hukuka aykırılığının önüne geçilmeye çalışılması haline ‘hukuka uygunluk sebebi’ denir (Gökcan, 2015, s.336).

Türk Ceza mevzuatında yer alan hukuka uygunluk sebepleri incelendiğinde ‘Kanunun hükmü ve amirin emri’(TCK 24/1)Meşru savunma(TCK 25/1)‘Hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası’(TCK 26.madde) halleri düzenlenmiştir. Ancak resmî belgede sahtecilik suçları için kanunda açıkça yer alan bu hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanabilmesi kaide olarak bulunmamaktadır (Batı, 2021, s.73).

Hukuka uygunluk sebepleri tüm hukuk alemi için anlam ifade etmektedir. Ceza Kanunu’nda ‘Hakkın Kullanılması’ (TCK m.24/1), Meşru Savunma (TCK m.25/1), (TCK m.26/1), ‘Görevin Yerine Getirilmesi’ ve ‘İlgilinin rızası’ (TCK m.26/2) başlıkları altında incelenmektedir.

Sivil kişilerce işlenen sahtecilik suçunun hukuka uygunluk sebebi değil daha az cezayı gerektiren hal olduğu görülmektedir. Lakin öğretilerde hakkın kullanılması ile

hukuka uygunluk nedenlerinin var olduğu görüşlerde mevcuttur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 09.01.2012, E:2009/18901, K:2012/16).

Tehdide maruz kalarak fail eylemi gerçekleştirirse kusurluluğundan söz edilemez (TCK m.28).

‘İlgilinin rızası’ kanunda hukuka uygunluk nedeni olarak sayılsa da belgede sahtecilik suçları için sayılmamaktadır. Zira belgede sahtecilik suçu kamu güvenine karşı işlenmiş bir suçtur, ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilemez.

Kusurluluk ele alındığında kusurun unsurları arasında kast veya taksir sayılamaz. Kast veya taksir suçun manevi unsurudur. Kusur mağduriyete yol açacağı için kusur ortadan kalksa dahi suçun mağduriyeti devam edecektir (Demir, 2019, s.75). Failin kusuru ortadan kalkarsa tazminat yükümlülüğü devam etse dahi ceza yükümlülüğü kalkar. Farklı bir görüşe göre cezai yaptırıma tabi olması için kusur ön şart olarak kabul edilir (Birtek, 2016, s.255). Kast ve taksir bir arada değerlendirilemez (Demir, 2019, s.75). Suç konusunu mahkeme ilamlarının oluşturabilmesi için kesinleşmeleri mecburi değildir (Gökcan, 2015, s.212). TCK’de kusurluluğu azaltan yahut ortadan kaldıran nedenler düzenlenmiştir. Ancak kusurluluk ortadan kalkarsa fail cezaya tabi olmaz. Ancak kusurluluğu azaltan hallerde failin cezası indirimine uğrar. Bu sebeple kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran sebepler resmî belgede sahtecilik suçları için uygulanabilir (Artuk ve Gökçen, 2008, s. 573-574). Sahteliği ispat olana kadar geçerli olan belgelerin delil niteliğinin diğer belgelere oranla daha yüksek olması bu durumun gerekçesidir. Keza kamu güveninin daha fazla zedelenmesi sebebiyle ceza da arttırmaya gidilmiştir (Gökçen, 1989, s.113).

Suçta ceza miktarına etki eden haller ele alındığında ceza miktarını arttırıcı haller resmî evraklarda yapılan sahtecilik suçunun konusuna esas olan belgenin ‘kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli’ olan belgelerden olması durumunda uygulanacak olan cezai müeyyidelerin oranının yarısı kadar arttırılacağı (TCK m.204/3) hükmolunmuştur.

Belgede sahtecilik suçlarında meşru savunma uygulanamayacağından ötürü hukuka uygunluk sebepleri arasında bu suç özelinde sayılamaz (Aydil, 2006, s.92).

Sahte belge düzenleyen fail açısından şartları oluşmuşsa bu suç şeklinde zorunluluk (ıztırar) halinin oluşabileceği öğretide yer almaktadır (Özbek ve diğerleri, 2011, s.853).

Kanunlarda yer alan hukuka uygunluk sebeplerinin resmî belgede sahtecilik suçları için uygulamada gerçekleşmesi zordur (Malkoç, 2007, s.207). Lakin ‘görevin yerine getirilmesi’ incelendiğinde kamu görevlilerine, görevleri gereği bu edimi ifa etme yetkisi verilmiştir (ibid). Kanun koyucu tarafından görevliye tanınan ‘hukuka uygunluk sebebi ‘görevin ifasıdır (Koca ve Üzülmöz, 2015, s.218).

Ceza miktarını azaltan haller, 2. Türk Ceza Kanunu’nun 211. maddesinde ‘*Bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde verilecek ceza, yarısı oranında indirilir.*’ Şeklinde indirim tabi olabileceği sarıh bir biçimde düzenlenmiştir.

Kanun metninde ‘*indirilir*’ olarak belirtildiği için ispat amacına yönelik yapılan sahte belge suçunda daha az cezayı gerektiren hal, hâkimin takdir yetkisine bırakılmaksızın amir hükmü biçiminde kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir (Güler, 2003, s.121-122). İndirimin uygulanabilmesi için edimin veya ödemenin gerçekliğinin bir ehemmiyeti bulunmamaktadır (Gökçen, 1989, s.225). Ve dahi olayın kanıtlanma biçiminin gerçek araçlarla gerçekleştirilmesinin bir önemi yoktur (Tezcan, Erdem ve Önok, 2007, s. 950). Bizatihi buradaki failin amacının toplumda yaşayan farklı kişi veya toplumlara zarar verme gayesi değil kendisini ziyandan korumak olmalıdır (Güler, 2003, s.123). Korumak istediği tutarla oluşturduğu yeni tutar arasında ters yönde bir ilişki var ise yani yeni oluşan sahte belgenin tutarca korunmak istenen belgeden fazla olması halinde meşru bir gerekçe bulunmadığı için TCK 211. madde hükümleri uygulanamaz.

TCK 211. maddesi kapsamında sahte belge üzerinde indirim tabi olabilecek uygulamalar arasında belgeyi bozmak, yok etmek, gizlemek ve kullanmak kabahatleri yer almamaktadır (Toroslu, 2005, s.240).

Sahte belgede tekerrür eden sahtecilik ve sahte belge suçunun oluşmasında zedelenen konu, kamu güveni olduğu için cezai yaptırımlarla caydırıcı olması amaçlanmıştır. Kamu güveninin koruma altına aldığı varakalar yalnızca hukuki değer taşıyanlardır (Taşdemir, 2019, s.27). O nedenle sahte bir belge, belge çerçevesinde

sayılamayacağı için sahte belge üstünde ikinci kez yapılan bir sahtecilik, suç teşkil edemez (Erman ve Özek, 1996, s.340). Lakin belge niteliği taşımayan varaka üstünde tevsik değerini yükseltici, aldatıcı bir niteliğe sahip ve tekrar sahtecilik yapıyor ise belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı için müşterek fail olarak yaptırma tabi tutulmalıdır (Yaşar, Gökcan ve Artuç 2014, s.5659).

3.3.6. Sübuta yönelik tespitler

Resen Araştırma İlkesinin Önemi ele alındığında Ceza Hukuku'nda vergi suçları resen ele alındığı için gerçeğin irdelenerek vergi kaçakçılıklarının ortaya çıkarılması hedeflenmektedir. Sahte belge kullanılarak işlenen vergi kaçakçılık suçları devletin bakılığını yakından ilgilendirdiği için özel bir şikâyet olmadan suç ortaya çıktığında resen araştırılacak ve failer hak ettikleri suçlara ilgili kanun maddelerince çarptırılacaktır. Vergi suçlarında ispat külfeti, delili öne süren tarafa aittir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:08.11.2018, E:2018/11-427, K:2018/517).

Sahte belgenin tespiti için belgelerin incelenmesi mühimdir. Belgelerin incelenmesi için belgelerin var olması gerekmektedir.

VUK 227/3. maddesinde yer alan belgelerin üstünde var olması gerekli olan bilgilere açıkça yer verilmiştir (VUK m.231).

Belgeler kanunda tartışmaya yer bırakmayacak şekilde açıkça düzenlenen bu bilgilerin yer almaması durumunda vergi kanunları bakımından mutlak butlan sayılacaktır (VUK m.231). Bu nedenle alım satım ilişkisindeki faturaların asıllarının irdelenmesi, üzerinde yer alması gereken bilgilerin varlığı kontrol edilmelidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:04.06.2018, E: 2017/9450, K:2018/5286). Bu şekli incelemelerin yapılmasının gerekliliği birçok Yargıtay kararında vurgulanmıştır (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:22.12.2016, E:2016/3147, K:2016/8747). Faturaların bizatihi barındırması gereken unsurları taşıyıp taşımadığının irdelenmesi esası bakımından gereklidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T: 22.12.2016, E: 2016/3147, K:2016/8747). Ancak bu konuda farklı görüşler mevcuttur. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun VUK 227. maddesi 3. fıkrasına göre ve VUK 230. maddeye göre faturalarda bulunan şekli şartların incelenmesinin mecburi olmadığı bu nedenle faturalara ulaşılmasının zorunlu olmadığı ileri sürülmüştür. Öğretide var olan karşıt görüşlere göre ise suçun maddi konusunun fatura olmadığı için içerikte yapılan sahteciliklerin cezai sorumluluk doğurduğu kararına varılmıştır (Yargıtay 11. Ceza

Dairesi, T:04.06.2018, E: 2017/9450, K:2018/5286). Vergi işlemlerinin yemin haricinde her türlü kanıtla ispatının mümkün olduğu göz önünde bulundurulduğunda, VUK 359/b. maddesi incelendiğinde belgenin şekli incelenmesini barındırmadığı sarih bir biçimde ifade edilmiştir. İşlenen suçların sübutuna yönelik yapılan imza, yazı, banka hesaplamaları gibi tüm incelemeler şekli bakımından değil içerik bakımından yapılmaktadır. Tüm bu açıklamalar ekseninde Yargıtay kararlarına göre şekil şartlarında noksanlıklar olan fatura hukuki açıdan butlan sayılmamakta ve cezai yaptırımlarında faturaların elde bulundurulmasının zaruri olmadığıdır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:08.11.2018, E:2018/11-427, K:2018/517 sayılı ilam). Genel Kurul Kararlarına göre fatura bulunmasa dahi dosyada yer alan mevcut deliller incelendiğinde sahte belge suçunun işlendiği kanaatine varıldıysa faturanın elde bulundurulmasına gerek yoktur (ibid). Zira yargılama içerik sahteciliği üstünden gerçekleştirilmektedir (Gerçekler, 2011, s.2201-2205).

Sahte belgeyi düzenleyen, kullanana karşı karşıt incelemeye başvurulmalıdır (Uğur ve Elibol, 2016, s.459). Karşıt inceleme akabinde kamu davasının akıbeti, vergi teknikleri ve vergi raporları incelenmelidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:01.10.2020, E:2020/1119, K:2020/5276). Keza sahte faturayı düzenleyen ve kullanan kişiler veya şirketler için araştırmanın bilirkişi eşliğinde sürdürülmesi gerekmektedir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:04.06.2018, E: 2017/9450, K:2018/5286). Fatura ve fatura yerine geçen belgelerin sahiciliği araştırılırken sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim teslim belgeleri, mal ve hizmet alımı karşılığında ödenecek olan bedelin ödendiğine dair dekont, faturayı gider gösteren taraf nezdinde mal girişinin olup olmadığının incelenmesi de önem taşımaktadır (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:01.10.2020, E:2020/1119, K:2020/5276; T:04.06.2018, E:2017/9450, K:2018/5286; T:22.12.2016, E: 2016/3147, K:2016/8747). Sahte fatura için delil olarak tanığın kullanılması hususunda tanığa sahte faturayı aldıkları kişilerin kim oldukları ve hukuki ilişkileri sorgulanarak tenevvür edilebilecektir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.06.2017, E:2017/1088, K:2017/4281; T:29.06.2020, E: 2019/5142, K:2020/3627).

Sahte olarak düzenlenen ve kullanılan evrak ve vergi kaçakçılığı suçları için kamu davası açılabilmesi suçu, özel dava şartına bağlıdır. Sahte belge ile işlenen vergi suçlarının vergi raporlarının değerlendirme komisyonunca incelenmesi ile beraber

ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına beyan edilerek suçun bildiri gereklidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:20.02.2019, E:2016/7240, K:2019/1698).

Dava şartlarına göre hukuken, mütalaa ve bildiri olmadan dava açılması mümkün değildir (CMK m.223/8). Suçun oluşması için unsurlarının tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir.

3.3.7. Sahte belge suçundaki hukuki yarar

Vatandaş devlete karşı düzenlediği sahte belge ile kendi lehine mali yarar sağlamayı amaçlamaktadır. Vatandaşın kendine sağladığı yarar, vergi vermemesi ve gelir vergisini düşürmesi gibi hileleri yolları kapsamaktadır. Vatandaşın kendisine sağladığı yarar, devleti zarara uğratmaktadır (Uğur, 2016, s.469). Sahte belge kullanılmasıyla otorite mali kayıplara uğrar, bilahare kamu düzenini bozular. Sahte belge düzenlemek ve kullanmak kanunda iki ayrı seçimlik hareket olarak düzenlenmiş ve bunların cezai müeyyidelere tabi tutularak devletin hukuki yararının korunması amaçlanmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T: 08.11.2018, E:2018/517).

Vergi işlemlerinde sahte belge kullanımının yalnızca gerçek ticari mal alışverişinde kullanılan belgeler için geçerli olmadığı, ücret bordrosu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi ticari alışverişi ilgilendirmemesine rağmen sahte belge suçunun konusunu oluşturan belgeler üstündeki sahtecilik suçunun ceza yaptırımlarına tabidir (Ağar, 2005, s.287). VUK uyarınca oluşturulması gerekli değilse vergisel işlemlerde yapılacak sahtekârlık suçu için Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen evrakta sahtecilik, dolandırıcılık gibi suçlar oluşabilecektir (Uğur ve Elibol, 2016, s.457).

Sahte belge suçu işlenirken kullanılan belgenin asıl veya suret olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Sahte evrak düzenleme suçunda, aslında gerçekleşmemiş bir vergisel olayın varmış gibi gösterilmesi veya gerçekleşen vergisel olayın doğru yansıtılmaması şeklinde işlenebilir (Ağar, 2005, s.288).

Sahte belgeyi düzenleme ve kullanma suçlarına göre zarar gören devlettir (Ümit, 2021, s.365). Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının failleri incelendiğinde aralarındaki ayırım öne çıkmaktadır. Sahte belge düzenleme suçunda yer alan fail, vergi yükümlüsü, temsilcileri veya herhangi bir sığata tabi olmayan bir kişi olabilir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:29.06.2020, E:2019/5142, K:2020/3627). Sığata tabi

olmayandan kasıt şüphesiz vergi yükümlüsünün bünyesinde çalışan müdür, muhasebeci veya sorumludur. Bu suçu işleyen üçüncü kişinin ceza yükümlülüğü ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince mutlaka vardır (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.02.2019, E:2016/6256, K:2019/1206). Sahte belgeyi kullanma suçu ise suçun niteliği gereği vergi yükümlüsü veya yasal temsilcisi olmayan bir kişi tarafından işlenmesi mümkün değildir (Ümit, 2021, s.366). Söz konusu sahte belge suçu işlendiyse suçun muhatabı kişinin kendisi değil velisi veya vasisidir (Vergi Usul Kanunu m.332). Aynı durum kayyum tarafından gerçekleştirilen işlemlerde de geçerlidir. Bu suç için VUK 359/b bendinde düzenlenen suçların muhatabı sadece gerçek kişilerdir (Vergi Usul Kanunu m.359).

Zira TCK 20/2. maddesinde tüzel kişilere cezai yaptırım uygulanamayacağı açıkça belirtilmiştir (TCK m.20/2).

Bu iki suç içinde vergi kaybı suçun unsuru sayılmamaktadır (5278 sayılı 2003 Mali Yılı Kesin Hesap Kanunu). VUK 359. maddede belirtildiği gibi sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması ile kabahat gerçekleşmiş sayılacak ayrıca bir vergi ziyayı şartı yoktur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:05.06.2012, E: 2009/1359, K: 2012/10704).

3.3.8. Sahte belge suçundaki aldatma kabiliyeti

Sahtecilik suçlarında en çok işlenen suç tipi belgede sahtecilik suçudur (Kahraman, 2020, s.778). Belgenin sahte belge olarak sayılması için öncelikle belgelerin haiz olması gereken unsurları taşıması ve belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde herkes tarafından beş duyu organıyla belgenin sahte olduğu anlaşılır olması halinde sahtecilik suçu meydana gelmeyecektir (Taşdemir, 2019, s.38). Kısacası belgenin iğfal kabiliyetinin olup olmadığı sahtecilik suçu bakımından belirlenmelidir. Aldatma kabiliyeti 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda 204/1,2 ve 207/1. maddelerinde aldatma ögesi olarak ele alınmıştır. İğfal kabiliyetinin ortak bir suç unsuru olduğu uygulamada ve öğretide kabul görmektedir. Doktrin de de tüm sahtecilik suçları açısından iğfal kabiliyetinin aranması gerektiği kabul görmektedir (Yaşar, Gökçen ve Artuç, 2010, s.5636). İğfal kabiliyetinin ceza normunda düzenlenmesi zorunlu değildir (Kahraman, 2020, s.778). Normda yer alması durumunda özel bir hüküm veya koşul olarak değerlendirilmemeli, olay özelinde aldatmaya elverişliliğin değerlendirilmesi gerekir

(Kahraman, 2020, s.778).Belgede sahtecilik suçunun iğfal kabiliyetinin eksikliğinden dolayı suçun oluşmaması somut olaya göre değerlendirilmelidir (ibid). İğfal kabiliyeti, belgelerde yapılan sahteciliğin üçüncü bir kişi tarafından aldatıcı nitelikte olmasıdır (Soyaslan, 2018, s.498). Keza TCK'nın 204. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme açısından gerçekleşen sahteciliğin kişiyi yanıltabilecek nitelikte olması gereğinden bahsedilmiştir. Sahtecilik suçlarında iğfal kabiliyeti üçüncü kişi tarafından ilk bakışta anlaşılacak nitelikte olmalıdır (Taşdemir, 2019, s.39). Yargıtay kararında *“Sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalin, aldatıcılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği gözetilerek, ... ekspertiz raporunda, evvelce mevcut fotoğrafın yerinden alınmasından sonra mevcut fotoğrafın yapıştırılmış olduğu, fotoğraf ve belge üzerinde olması gereken soğuk mühür izinin mevcut olmadığı belirtilen suça konu nüfus cüzdanı aslı üzerinde heyetimizce yapılan gözlemede; belge üzerine yapıştırılan fotoğraf üzerinde bulunması gereken soğuk mühür izinin mevcut olmadığı görülmesi karşısında, suça konu belgenin sahte olduğu ilk bakışta anlaşıldığından aldatma kabiliyetinin bulunmadığı ve resmî belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden, sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi”* bozmaya sebep olmuştur (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 13.02.2020, K:2523/1306).

Evracı kontrol etmesi gereken kişinin dikkat ve özen yükümlülüğüne uymamasından kaynaklanan sahte belge suçunda aldatma niteliğinin olduğundan bahsedilemez. Zira Yargıtay kararında belgede sahtecilik üzerinde ki aldatma kabiliyetinin herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olması gerektiği, nesnel olarak iğfal yeteneğinin bulunması gerektiği ve muhatap kişinin dikkat ve özen yükümlülüğüne uymadığı için iğfal kabiliyetinin varlığını göstermeyeceği açıkça belirtilmiştir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T: 14.10.2003, K: 232/250). Belgenin aldatma yeteneğinin olup olmadığı konusunda teknik bilgi gerektiğinde bilirkişiye başvurulmalıdır (Taşdemir, 2019, s. 41). Belgenin üzerinde işlem yapacak kurumun sahte olup olmadığının araştırılması sonucunda belgenin sahteliği ortaya çıkabilecek durumda ise, yapılan sahteciliğin hukuki sonuç doğurmayacağı için aldatma niteliğinin bulunmadığı kabul edilmelidir.

Resmî belgeler ile yapılan sahteciliklerde kişi haksız bir biçimde diploma, makam, mevki veya farklı haksız kazançlar elde edebileceği için resmî kurumlar adına düzenlenmiş olan belgelerin üzerinde yer alması zorunlu olan başlık, tarih, imza ve mühür gibi unsurlar incelenmeli gerekirse bu konuda doğrulama sorgulamaları yapılmalıdır. Şekli ve içeriksel incelemeler neticesinde belgenin aldatma kabiliyetine sahip olup olmadığı tespit edilmeli, gerekli hallerde bilirkişi düşüncesine başvurulmalıdır. Aksi halde belge aldatıcı nitelikte olmadığında sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Ancak tüm bu hususlar ele alındığında kamu görevlilerinin aldatma kabiliyeti bulunmayan bir belge üzerinde işlenmiş bir sahtecilik suçunda sahtecilik suçu oluşmasa dahi, kamu görevlisinin görevi kötüye kullanma suçu oluşacaktır.

Ayrıca fotokopi ve onaysız fotokopilerinde hukuki sonuç doğurmadığı ve iğfal kabiliyetine sahip olmadığı için sahtecilik suçu oluşmayacaktır (Taşdemir, 2019, s.48). Yargıtay kararında başkasının sürücü belgesine kendi fotoğrafını yapııştırarak sürücü belgesinin fotokopisi ile sahte sürücü belgesi üreten sanık, sahteciliği fotokopi üzerinde gerçekleştirdiği için belgenin iğfal kabiliyetinin olmadığı ve sahtecilik suçunun gerçekleşmediğine hükümlenmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:26.11.2015, K: 2015/31331).

Sonuç olarak, belgelerde sahtecilik suçunun, sahte belge düzenleme, değiştirme ve sahte belgeyi kullanmanın suç kapsamında ele alınabilmesi için aldatma kabiliyetine haiz olması gerekir. Aldatma kabiliyeti olmadığı halde sahtecilik suçunun işlenmesine yol açan sahte belgenin suç sayılmayacağı için, işleme alınırken gerekli kontrollerin yapılması iğfal kabiliyeti açısından sahteciliğin önüne geçecektir.

3.4. Resmî Belge Sahtecilik Suçunda: Yargılama Usulü ve Yaptırım

3.4.1. Soruşturma ve kovuşturma usulü

Resmî belgede sahtecilik suçu, kamu düzenini bozduğu için herhangi bir şikâyete gerek kalmadan resen takip edilebilen suçlardandır (TCK m.212).

Kamu görevlisi olmayan kişilerin resmî belgede sahtecilik suçu işlemesi durumunda hiçbir birimden izin almadan TCK 204/1. madde hükümlerince soruşturma başlatabilir. Keza kamu görevlisinin TCK 204/2. maddede sayılan sahte belge suçu işlemesi durumunda ilgili birimden alınacak izin ile soruşturma açılacaktır (Gökçen,

1989, s.357). Kamu görevlisinin görev tanımının dışında bir belgede sahtecilik fiilini gerçekleştirilmesi durumunda herhangi bir izin şartı olmayacaktır.

Kovuşturma sırasında, soruşturma açılması gerekirken izne tabi olmadan açılan dava için CMK 223/8. madde gereği durma kararı verilmesi mecburidir. Yetkili merciden izin çıkması durumunda yargılamaya devam edilmesi gerekir (CMK m.223/8). Davaya katılacak kişiler CMK 237. maddede açıkça belirlenmiş olup mağdur olan kişi haricinde zarar gören kişinin de davaya katılım sağlayabileceği hüküm altına alınmıştır. Suçtan zarar gören kişi, doğrudan zarara uğrayan kişi olarak kabul edilmelidir (Gökçen, 1989, s.361). Yargıtay kararları incelendiğinde de zararın doğrudan olması gerektiği (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:16.10.2018, E:2015/9-172, K:2018/435) ve dahi doğrudan zarar ihtimali olan kişilere davanın tebliğ edilmeksizin sonucunun bozma nedeni olacağı kabul edilmektedir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:16.05.2016, E:2014/14471, K:2016/4546; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2015/9562, K:2016/3988; 11. Ceza Dairesi, E:2015/599, K:2017/2370).

3.4.2. Yaptırım

Resmî belgede yapılan sahteciliklerin özel belgeler üstünde yapılan sahtecilik suçlarına oranla kamu güvenini zedelediği için daha fazla cezai müeyyideye tabi olacağı aşikârdır (Gökcan, 2010, s.113). Benzer bir durumla kamu görevlisi olan kişinin işlediği belgede sahtecilik suçları, kamu görevlisine duyulan güvenin sivil kişilere duyulan güvenden daha fazla olması sebebiyle sivil kişilerin işlediği belgede sahtecilik suçlarından daha fazla cezaya çarptırılır (Aydil, 2006, s.115). TCK 204/3. maddeye göre failin kim olduğu gözetilmeksizin belgenin sahteliği ispat oluncaya kadar geçerli belgelerden olması durumunda cezanın yarı oranında artırılacağı hükmolunmuştur. Ayrıca kamu görevlisinin cezasının infazına kafar geçen sürede görevinden yoksun bırakılabilir (Özgenç, 2005, s.686). Ve ayrıca kamusal faaliyetlerinden de men edilir (Aydil, 2006, s.115). Ceza kanununun da sahte belge muhteviyatı ile ilgili en düşük yaptırımın 2 yıl olması sebebiyle cezanın iki yılın altında kalması durumunda ve CMK 231. madde ışığında maddi zararın giderilmesi durumunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması yoluna başvurulduğu görülmektedir (Gökçen, 1989, s.293).

3.4.3. Görevli ve yetkili mahkeme

5235 sayılı Kanun'un 11. maddesi gereğince sahte belge düzenleme suçlarının yargılmasında Asliye Ceza Mahkeme'si görevlidir (TCK m.11).

Aynı kanununun 12. maddesi gereği kamu güvenini sarsan suçlar olması nedeniyle Ağır Ceza Mahkemelerinin de davaya bakmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir (TCK m.12). Suçun işlendiği yer mahkemeleri yetkili mahkemelerdir (CMK m.12). Düzenleme fiili gerçekleştiyse sahte belgenin düzenlendiği yer mahkemeleri, sahte belgeyi düzenlemenin ardından kullanma suçu da işlenmesi halinde sahte resmi belgenin kullanıldığı yer mahkemeleri yetkili mahkeme sayılacaktır (Gökçen, 1989, s.287).

4. YARGITAY KARARLARI

4.1. Genel Olarak

Sahte belgeyi düzenleyen, kullanana karşı karşıt incelemeye başvurulmalıdır (Uğur ve Elibol, 2016, s.459). Karşıt inceleme akabinde kamu davasının akıbeti, vergi teknikleri ve vergi raporları incelenmelidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:01.10.2020, E:2020/1119, K:2020/5276). Keza sahte faturayı düzenleyen ve kullanan kişiler veya şirketler için araştırmanın bilirkişi eşliğinde sürdürülmesi gerekmektedir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:04.06.2018, E:2017/9450, K:2018/5286).

Fatura ve fatura yerine geçen belgelerin sahiciliği araştırılırken sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, mal ve hizmet alımı karşılığında ödenecek olan bedelin ödendiğine dair dekont veya faturayı gider gösteren taraf nezdinde mal girişinin olup olmadığının incelenmesi de önem taşımaktadır (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:01.10.2020, E:2020/1119, K:2020/5276; T:04.06.2018, E:2017/9450, K:2018/5286; T:22.12.2016, E:2016/3147, K:2016/8747). Sahte fatura için delil olarak tanığın kullanılması hususunda tanığa sahte faturayı aldıkları kişilerin kim oldukları ve hukuki ilişkileri sorgulanarak tenevvür edilebilecektir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.06.2017, E:2017/1088, K:2017/4281; T:29.06.2020, E:2019/5142, K:20203627).

4.2. Belgenin İçerik Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları

Somut olayda hırsızlık ve konut dokunulmazlığı ihlali suçlarını işleyen kişinin sanık olarak başkasının kimlik bilgilerini ibraz etmesiyle belgede sahtecilik suçunu işlediği için fazla ceza tayini vardır (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:20.02.2017, K:7518/1173). Genel Kurul Kararlarına göre fatura bulunmasa dahi dosyada yer alan mevcut deliller incelendiğinde sahte belge suçunun işlendiği kanaatine varıldıysa faturanın elde bulundurulmasına gerek yoktur (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:08.11.2018, E:2018/11-427, K:2018/517). Zira yargılama içerik sahteciliği üstünden gerçekleştirilmektedir (Gerçekler, 2011, s.2201-2205).

Ahlaka aykırılık belgenin içeriğinden anlaşılabilirse belge mutlak butlan hükmündedir. Mutlak butlan olan belge yok hükmünde sayılacağı için sahtecilik suçuna konu olamaz. Sahte bononun düzenlenmesinin suç oluşturmadığı, ahlaka aykırı bir sebebe dayandığını belirterek belgenin iptalini borçlunun her zaman isteyebileceği yargıtayın verdiği kararlardandır (Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T:26.02.1974, 833/1128). Zira 6. Ceza Dairesi'ne göre ödeme edimi yerine getirildiyse para katiyen geri istenemez (Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T:26.02.1974, 833/1128). Somut olayda kat karşılığı inşaat sözleşmesindeki belge üzerinde sonradan değişiklikler yapılarak sonradan ibraname başlığını yazarak sahte olarak revize edilen belgede "İtibariyle ecrimisil bedelleri alınmış, hiçbir hak ve alacağımız kalmamıştır. En geniş manada ibra ederiz" yazarak oluşturulan sahte belgenin adli tıp kurumunca imza, rakam ve yazıların yaş tespiti yapıldıktan sonra eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:28.03.2016, K:10895/2791). Senet üstünde yer alan bilgilerde farklı bir kalem ile sonradan eklemeler yapıldığını bilirkişi ve kalibrasyonlar tarafından anlaşılması üzerine yapılan bu değişikliklerin özel belgede sahtecilik suçuna dahil olamayacağını hüküm olunmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:23.05.2016, K:1119/4731).

Kamu görevlisi görevini idame ettirirken olmayan durumları var gibi kayda geçmeleri ve gerçeğe aykırı sahte belge düzenlemeleri veya belgelerdeki bilgileri değiştirirlerse fikri sahtecilik suçunu oluştururlar. Fikri sahtecilik suçunda belgedeki evraklar, şekli açıdan doğru olmakla beraber içeriği sahtedir. Özü gerçek olmayan belge, sahte belgedir. PTT'ye bağlı olarak posta dağıtıcısı olarak çalışmakta olan sanığın, hükümlü olarak Hatay E tipi cezaevinde olan A.S.'nin talebi üzerine bizzat kendisine tebliğ etmiş gibi şerh düşerek o kişinin imzasını kendisi atmış, tebligatı usulsüz şekilde gerçekleştirmiştir. Bu durumda posta dağıtıcısının görevini kötüye kullanarak sahte imza atarak usulsüz tebligat yapması sonucu sahte belge suçunu işlediği kararına varılarak hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 03.10.2012, K:6834/16477).

Somut olayda çek üstünde açıkça ciro edilemeyeceğine dair yer alan 'İş bu çek ciro edilemez, devredilemez' ibaresinin daksil ile kapatılarak karşı tarafın aldatılması yoluyla sahtecilik suçu işlendiği, bu durumda çek, kambiyo senedi niteliğini kaybetmiş olsa dahi lehtar dışındaki kişilere çekin devredilmesini engeller (Yargıtay

12. Hukuk Dairesi, T:26.05.2009, K: 3198/11215). Bir başka olayda mali müşavirler odasına kayıtlı olarak serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmakta olan sanık M. Y.'nin sosyal güvenlik kurumuna e-bildirge ile belgede sahtecilik suçu işlediklerine dair açılan kamu davasında, sahte bir biçimde oluşturulmuş maddi varlığı haiz somut bir belge olmadığı gerekçesiyle TCK 244. md/2 fıkrasında düzenlenen sisteme veri yerleştirme suçunu oluşturduğu, beraat kararının yazılı bir şekilde hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:28.01.2016, K:9737/726).

4.3.Belge'nin Şekil Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları

Fotokopilerde işlenen sahtecilik suçlarında ise asıl belgenin sureti oluşturulduğu için, yetkilisi tarafından onaylanıp onaylanmadığının incelenmesi gerekir. Sanığın ilgili bölümlerin fotokopilerini çekip doldurarak sahte lise diploması oluşturma suretiyle notere götürerek onaylatması ve ardından çalıştığı kurum olan TEDAŞ'a vermesi halinde, fotokopi üzerinde onaysız hâli işleme alındığı için sanığın resmî belgede sahtecilik suçu işlediği kabul edilmeyerek beraatine karar verilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.04.2008, K:753 /2601).

Somut olayda tebligat gerçekleşmediği hâlde kapıya haber kağıdını yapıştırıp en yakın komşusuna haber verdiği ile ilgili şerh düşmek üzere işlenen kamu görevlisinin resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulmasına hükmolunmuştur (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:10.10.2016, K: 8337/6045). Belgenin aldatma yeteneğinin belgeden anlaşılması gerekliliği nedeniyle somut olayda MİT Müsteşarlığı'na ait sahte bir biçimde düzenlenen milli istihbarat teşkilatı tanıtım kartını belgenin orijinaleri ile mukayese edilip öyle kararı varılması yerinde bulunmuştur. Bu olayda orijinali ile mukayese edilen kart için eksik inceleme ve yeterli olmayan gerekçe ile yazılı şekilde karar verilmiştir (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:21.03.2017, K:10354/1454).

Somut olayda yasal abone olan kişinin bilgilerini kullanarak yasal abonenin adına abonelik sözleşmesi düzenleyip üçüncü kişilere hat temin edilmesi yargı yetkisinin Asliye Ceza Mahkemesi'nde olduğu gözetilerek yazılı şekilde hüküm kurulmasının yasaya aykırı olduğu kararı verilmiştir (Yargıtay 7.Ceza Dairesi, T:27.05. 2014, K:2013/3784).

8.12.2008 tarihli iddianame ile sanığın sahte sürücü belgesini aldatıcı nitelikte hologramlarda beraber düzenlediği 18 adet hologramın sahte olduğu ekspertiz raporunca belirlenmiş ve eksik araştırma ile yazılı şekilde resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulması kararlaştırılmıştır (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:19.11.2015, K:22271/31051).

Yargıtay, resmî belgenin taşınması gereken unsurları evrak üstünde tespitini gerçekleştiriyorsa, ‘şüpheden sanık yararlanır’ ilkesi ışığında özel belgeyi yok etme, bozma veya gizleme suçları TCK 208. maddesi öncülüğünde değerlendirilecektir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:10.02.2016, K:1331/929).

Somut olayda sanık V.O.’ya olan borcuna istinaden imzalı boş bir senet vermesi doğrultusunda, bu boş senedin üzerini 68.530.00₺ ile doldurarak icraya konu ettiği bu senedin bir hukuki ilişkiye dayanarak yapıldığının tespiti ile resmî belgede sahtecilik suçunun sübutuna hükmolunmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:04.02.2019, K:962/1014).

Boş senedin borç ödendiği hâlde icraya konu yapıldı üzerine açılan Kamu Davası’nda imza ve diğer kısımları farklı bilirkişilerce incelenmesi sonucu, eksik inceleme ile yazılı şekilde hükmolunmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:02.03.2016, K:21049/1831).

Sanığın katılan tarafından açığa imzalanarak puan hesabı ile ilgili işlem yapmak için verilen boş kâğıdın anlaşmaya aykırı doldurulduğu iddiasının yazılı şekilde mahkumiyetine hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:17.01.2019, K:15950/575).

Borcu karşılığında sanık A.K’ a vermiş olduğu 150.000 dolarlık bir kısmı boş buna karşılığı ödenmesine rağmen iade edilememiş ve icraya konu edilmiştir. Açığa imzanın kötüye kullanılması suçu oluşmamıştır (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:21.06.2017, K:12890/4897).

Araç kiralama da teminat olarak imzalanan boş senedin borç sözleşmesine dönüştürülerek icraya konu edilmesi ile beraber açılan davada, senetteki borçlu imzalarının O.K. Eli ürünü olduğu ‘açığa atılan imzanın kötüye kullanılması’ suçunu kabul etmesi halinde, ‘resmî belgede sahtecilik’ suçunu oluşturabileceği gözetilmeden eksik incelemeye dayalı olarak yazılı şekilde hüküm kurulması kaarı verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:06.02.2017, K:2581/657).

Dokuz yıllık beraberliğin ardından ayrılan sanık F.S.'nin Bu ayrılıktan sonra eski erkek arkadaşının yaşadığı villaya giderek para talep ettiği, istediği para verilmediğinde eşyalarını almak için girdiği villada bulunan mağdur tarafından herhangi bir işe lazım olur fikri ile imzalanıp çekmeceye bırakmış olduğu boş kağıdı sanığın senet şeklinde düzenleyerek 450.000 TL borca konu ettiği ve bu senet ile beraber 13. İcra Müdürlüğü'nün 2009/36613 takip sayılı dosyası ile icra takibi başlattığı, bu şekilde mağdur olan kişinin villasına haciz konulup satılmasına sebep olduğu gerekçesiyle açılan davada, sanık hakkında yapılan araştırmalar sonrasında eksik inceleme ile beraatine hükmedilmiştir (Yargıtay 15.Ceza Dairesi, T:02.11.2016, K:6521/8233).

Sanık E.E'nin katılan tarafından daha önce imzalanmış olan senedin, alacaklı hanesine kendi adını yazarak son üç hanesini kapatmak suretiyle 500.000 YTL eski para birimini yeni para birimi TL ile değiştirerek yeni TL şeklinde düzenleyerek tutarı kendi lehine arttırmış, bu eylemiyle belgede sahtecilik suçuna sübut vermiştir. Sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:09.12.2015, K:1453/31676).

Sanığın yazıcı ortamında sahte vekaletname düzenlediği, gözlem yoluyla ıslak imzalı olmadığının kolayca anlaşılabilir olması istinaden belgelerin sahte belge olarak sayılamayacağı, sanık hakkında beraat kararı verilmesi gözetilmeden mahkûmiyet kararı verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:16.02.2017, K:14/1082).

Metal bir levha üstüne yazılı olan plakalar üstünde yapılan sahteciliklerin de sahte belge olarak sayıldıkları, soğuk mühür izinin orijinal mühür izi ile oluşturulmadıklarından dolayı mühür izi sahteciliğinin dikkat çekmeyeceği için gerçekteşen eylemin sahtecilik suçunu oluşturduğu anlaşıldığından tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:13.02.2019, K:268/1387).

Nüfus cüzdanı üstünde yer alan fotoğrafın sonradan değiştirildiği ve damga izinin fotoğrafın üstünde yer almadığının tespiti ile sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:13.02.2019, K:2410/1441).

Somut olayda gerçekleşen hukuki sonuç meydana getirmeyen iki adet boş çek yaprağının kambiyo senedinin haiz olması gereken unsurlardan bazılarını taşınamaması sebebiyle belgeden söz edilemeyecektir. Keza belge olmadığı için belgede sahtecilik söz edilemeyeceğine kanaat getirilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:08.05.2017, K:6625/3455).

Tanzim yeri ve tarihi bulunmayan senedin kambiyo senedinin haiz olması gereken unsurları taşınamaması ve dahi sonradan bu unsurların tamamlanmaması sebebiyle özel belgede sahtecilik suçuna sebebiyet verileceği göz ardı edilerek resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm tesis edilmesine karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:05.12.2016, K:3933/8045).

Gerçekleşen olayda firmanın isim kısmında eksikler olsa dahi tüzel kişiliğin kaşesinin evraka basılması durumunda bunun kambiyo senedi vasfını haiz olduğu kabul edilmektedir (12. Hukuk Dairesi, T:05.04.2012, K:24162/11275).

Kanunda açıkça düzenlenmiş kambiyo senedinin taşınması gereken unsurlardan, keşide yerinin evrak üstünde eksik olması hâlinde özel belgede sahtecilik suçunun gerçekleştiği dikkate alınmayarak resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm tesis edilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:24.01.2019, K:47/908).

Gerçekleşen olayda üç adet çek koçanının içinde bulunan 22 adet çekten sadece yedi tanesinde keşideci imzasının olması, diğer 15 çekin kambiyo senedinin taşınması gereken unsurları taşınamaması nedeniyle herhangi bir borç ilişkisi doğurmayacağı aşikâr olsa dahi bu çeklerin beraberinde bulunan sahte sürücü belgesi ile toplumu tehlikeye atan sanık için zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve sanığa fazla ceza tayin olmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:11.09.2017, K:6275/5373).

Sanığın katılana karşılıksız çek vermesi ile beraber çekin üstünde yer alan keşideci ve tanıkların gerçek olup olmadığı araştırılmış, bir neticeye varılamadığı için eksik incelemeyle beraat kararına varılmıştır (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:10.04.2017, K:3519/2648).

Faturaların bizatihi barındırması gereken unsurları taşıyıp taşımadığının irdelenmesi esası bakımından gereklidir (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T:22.12.2016, E: 2016/3147, K:2016/8747). Sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun VUK 227. maddesi 3. fıkrasına göre ve VUK 230. maddeye göre, faturalarda bulunan şekli şartların incelenmesinin mecburi olmadığı bu nedenle faturalara ulaşılmasının zorunlu

olmadığı ileri sürülmüştür. Öğretide var olan karşıt görüşlere göre ise, suçun maddi konusunun fatura olmadığı için, içerikte yapılan sahteciliklerin cezai sorumluluk doğurduğu kararına varılmıştır (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:04.06.2018, E: 2017/9450, K:2018/5286). Vergi işlemlerinin yemin haricinde her türlü kanıtla ispatının mümkün olduğu göz önünde bulundurulduğunda VUK 359/b. maddesi incelendiğinde belgenin şekli incelenmesini barındırmadığı sarih bir biçimde ifade edilmiştir. İşlenen suçların sübutuna yönelik yapılan imza, yazı, banka hesaplamaları gibi tüm incelemeler şekli bakımından değil içerik bakımından yapılmaktadır. Tüm bu açıklamalar ekseninde Yargıtay kararlarına göre şekil şartlarında noksanlıklar olan fatura hukuki açıdan butlan sayılmamakta ve cezai yaptırımlarında faturaların elde bulundurulmasının zaruri olmadığıdır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:08.11.2018, E:2018/11-427, K:2018/517).

Yargıtay kararları incelendiğinde somut bir belgenin fiziki ortamda olmaması durumunda sahtecilik suçunun oluşmayacağı sonucuna varılmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu T: 9/10/2007 E: 2007/11-44 K: 2017/200).

İşe giriş bildirgesi sahte olarak düzenlenirse işe giriş bildirgesi imza veya şifre ile düzenlenmiş bir belge olmadığı için suçun niteliğinin yanlış ile yazılı şekilde resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:27.11.2017, K:8801/8230).

Resmi nikahlı eşinden olmayan çocuğu resmi nikahlı eşinin kütüğüne kaydettiren kişi resmi bir evrak sunarak bu işlemi yapmadığı için resmî belgelerde sahtecilik suçunun değil soy bağıni değiştirme suçunu işlemiştir (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:07.03.2017, K:10164/1154).

Saniğin kurucu ortaklarından olduğu firmada yetkiler hususunda sahte veriler eklemesi sebebiyle notere sahte imza sirküleri sunması ile gerçekleşen sahte belge suçundan, belgenin aksi ispat oluncaya kadar geçerli belge olması sebebiyle yazılı şekilde uygulama yapılarak eksik ceza tayinine karar verilmiştir (11.Ceza Dairesi, T:26.11.2012, K:19869/20281).

Sahte kimlikle noter hisse devri sözleşmesi düzenle ettirmek biçiminde işlenen sahtecilik suçundan yazılı şekilde uygulama yapılarak eksik ceza tayin olmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:29.03.2012, K:20195/4437).

Somut olayda özel belgede sahtecilik suçundan açılan kamu davasında suça konu belgedeki imzanın yazı ve kaşeye göre ters atılmasının belgenin sahte olacağı anlamına gelmeyeceği 214 ve mülga HUMK 314. Maddelerine yazılı ‘belgenin sahte olmadığına dair hukuk mahkemesince verilen karar nihaileştikten sonra söz konusu belge hakkında ceza mahkemesinde sahtelik iddiası dinlenemez’ vitaminde yer alan açık hüküm karşısında sanıkların beraati yerine mahkumiyetlerine hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:08.02.2016, K:1069/768).

Somut olayda Köy muhtarı olan ekip biçmediği hâlde arazilerini ekip biçtiğini öne sürerek, sanığın doğrudan gelir desteği aldığını ileri tanıklara söylemleri doğrultusunda bilirkişi incelemeleri yapılmış olup sanığın köyün muhtarı yerine de imza atarak taşınmazlar üstünde işlemler yaptığı ortaya çıkmış ve bu suretle işlenen suçun kamu görevlisinin resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında olduğundan aldatma incelenmiş olup eksik inceleme sonucu yazılı şekilde karar verilmesi, eylemlerin zincirleme şekilde işlenmiş tek resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulmuştur (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:05.12.2016, K:7353/7387).

4.4. Belge'nin Nitelik Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları

İmam hatip lisesi diplomasındaki boş yerleri doldurarak kendisine imam hatip lisesi diploması düzenleyen, imamlık sınavına girmek için bu diplomayı kullanan sanığın resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu sonucuna varılmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:27.09.1993, K:197-209; T:11.11.1936, K:20/29).

Somut olayda fizyoterapistin eğitim vermediği hâlde eğitim vermiş gibi eğitim planı düzenlemesi ve bundan gerçeğe aykırı haksız kazanç sağlaması ile açılan kamu davasında sahtecilik suçunu oluşturup oluşturmayacağını gözetilmemiştir (Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T:21.11.2016, K:8975/6971).

Yakın akrabalar arasında gerçekleşen bir hukuki işlem senede bağlanmışsa ve delil sözleşmesi yapılmışsa manevi imkansızlıktan söz etmek mümkün olmayıp aksinin ispatının da tanıkla gerçekleşmesi mümkün değildir. Tanıkla ispat ancak yakın akrabalar arasında yazılı olmayan sözleşmelerde geçerlidir. Somut olayda evli oldukları dönemde damadına borç veren kişinin tanıklarla bu durumu ispat etmesi temyiz olunan kararın davacı yararına bozulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 13.Hukuk Dairesi, T:12.04.2017, K:41137/4373).

Sahte olarak düzenlenen teknik raporun M. M. A tarafından B. Belediyesi imar ve şehircilik müdürlüğüne ibraz edilerek resmî belgede sahtecilik suçu işlenmiştir. Bu belgenin doğruluğunun araştırılarak gerçeğe ulaşılabileceği sebebiyle, eksik inceleme sebebiyle yazılı şekilde hüküm kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 12.Ceza Dairesi, T:14.11.2016, K:4049/7554).

Somut olayda yetkisi olmadığı hâlde müdürü adına tapu senetlerini imzaladığı ortaya çıkan sanık için resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm tesisine karar verilmiştir (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:07.11.2016, K:3988/6622).

Farklı zamanlarda düzenlendiği ispatlanamayan çok sayıda sahte belge için tek resmî belgede sahtecilik suçunun oluşacağı, düzenleme değiştirme ve kullanmanın her birinin seçimlik hareketler kullanmanın suç tarihi açısından önem arz ettiği, sahte sürücü belgesi kullanıldığı için resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm tesis edilmiştir (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:17.10.2016, K:8705/6187).

Sanıkların yanlarında çalışan mağduru 'Seni işe başlatmamız için gerekiyor.' diyerek kandırıp imzalattıkları boş kâğıt ile haksız menfaat sağlamayı amaçlamaları ile işlenen sahtecilik suçunda özel belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 12.Ceza Dairesi, T:21.01.2013, K:12747/895).

Okul müdürlüğüne raporu vermeyi unuttuğunu ileri sürdüğü raporda kişinin göreviyle ilişkili bir iş ve işlem olduğu için görevi kötüye kullanma suçuyla işlenen resmî belgede sahtecilik suçundan hüküm tesis edilmiştir (Yargıtay 21.Ceza Dairesi, T:17.01.2017, K:9265/205).

Onaysız halini faks olarak ileten, bu onaysız hali sahte olduğu için sanığın beraati yerine yazılı şekilde hüküm kurulmasına karar verilmiştir (Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T:20.12.2016, K:9666/7790).

Bononun aslının dosyada yer almaması, dosyada mevcut bulunan bunun fotokopisinde zorunlu unsur olarak sarıh bir biçimde yer alması gereken tanzim yerinin fotokopide yer almaması sebebiyle eksik inceleme ile hüküm tesis olmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 23.05.2016, K:9/4753).

Araç alım satımı için çalıntı çek kullanılan somut olayda sanığın imzasının çek üstünde son ciranta olarak yer aldığı gözlemlenmiştir. Çek üstünde yer alan yazı ve imzaların bilirkişi tarafından incelenmesi üzerine eksik inceleme ile yazılı şekilde

hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:22.03.2017, K:1198/2093).

Keşidecisi E.A. olan sahte çeki mağdura vermediğini ve cirantaları ile ilgili bilgisinin olmadığını soruşturmanın tüm aşamalarında ileri sürmesi üzerine sanık hakkında eksik inceleme ile yazılı şekilde hükmolunmasına karar verilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:05.12.2016, K:5754/8059).

Yurt dışına ait bir üniversite adına düzenlenmiş sahte diploma ile denklik belgesi almış olan öğrencinin esasen diplomayı veren üniversiteden diplomanın geçerliliğinin sorgulandığında sahte olmasının ortaya çıkması hukuki sonuç doğurmayacağı ve denklik verilmeyeceği için sanığın beraatine karar verilmiştir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:20.10.2009, K:89/243). Benzer bir örnekle sahte evraklar ile vize almaya çalışan kişinin evraklarının menşei kurumdan sorgulamasının yapılması gerekmektedir. Eksik inceleme sonucu verilen vize hukuki sonucu bağlamaz (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:04.05.2017 K:9470/3413).

E-imza ile ıslak imzanın farkının kanunlar açısından bir farkı olmadığı, aynı hukuki sonucu doğuracağı açık bir biçimde belirtilmiştir (6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.205/2). Yargıtay kararında da güvenli e-imza ile elektronik imzanın hukuken aynı değere atfedildiği görülmektedir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:24.01.2017, E:2016/1065, K:2017/27).

Sanıkların İlçe Millî Eğitim Bakanlığına bağlı olarak usta öğretmenlerin muhasebe ve SGK ödemelerinin yapılmasından sorumlu olmaları ve görevlerini kötüye kullanmak suretiyle somut olayı gerçekleştirdikleri görülmüştür. Maaş ödemeleri yapılacak kişilerin hak edişlerinden 1-2 ₺ fark edilmeyecek bir tutarda kesinti yaparak bu tutarı kendi hesaplarına geçirmeleri şeklinde işlenen belgede sahtecilik suçunda bankaya ve Maliye Bakanlığı'na gönderdikleri ödeme listelerini tutar farklılıkları olduğunu, bu iletilen listelerin mail yoluyla iletildiği için resmi belge mahiyetinde karar verildiği, görevi gereği olan bir iş tanımında sahtecilik yaptığı için suçun görevi kötüye kullanma niteliği kazandığı, sanıkların hesaplarına geçirdikleri 51.737.05 ₺ tutarı aralarında paylaştıkları açıkça hesaplarına geçen paradan anlaşılrsa da, maliye gönderilen belgelerde şekil şartı bakımından sahtecilik olmaması nedeniyle resmî belgede sahtecilik suçunun unsurlarını taşımadığı, bankaya gönderilen e-mail üstündeki verilerde kısmi değişiklikler yapılsa da evraklar üstünde e-imza veya ıslak

imza olmadığı için resmî belge olarak sayılmadığı görüşüne Yargıtay ceza genel kurulu çoğunluğu oy kullanmıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T:24.01.2017, K:244/170).

Kaşeli imzalı olan reçeteleri doktorların düzenlemediklerini ileri sürmeleri üstüne sanık M.Ç' nin elinin ürünü olmadığına kanaatine varılmasına, sanık S.Ş'nin sahte reçete düzenlemekten dolandırıcılık suçunu işlediği için yazılı şekilde hüküm kurulmuştur (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:27.02.2017, K:1586/1371).

Somut olayda Beyoğlu Noterliği'ne sanık tarafından tasdik ettirilen açık öğretim lise diplomasının 'sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belge 'niteliğinde olmadığı için TCK 204/13. madde uygulama olanağının bulunmadığının gözetilmemesine kanaat getirilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:07.11.2012, K:2586/18831).

Şirkette yetkisi bulunmadığı hâlde İstanbul 2. Noterliği'nden ihtarname düzenleyen sanık zincirleme biçimde sahtecilik suçu işlediği için yazılı şekilde hüküm tesis edilmiştir (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T:22.02.2017, K:5419/1255).

4.5. Belge'nin Miktar Olarak Sahte Olduğu Yargıtay Kararları

Somut olayda 2007 yılına ait yıllık izni 14 gün olmasına rağmen 30 gün gösterilmesine sağladığı anlaşıldığından sanıkların atılı suçtan mahkumiyetlerinin gerektiği görüşüyle beraatleri yerine mahkumiyetlerine karar verilmesi isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmiştir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu. T:21.03.2017, E:2015/11-1183, K:2017/182).

5. DEĞERLENDİRME

Çalışmanın amacı sahte belge düzenlenme ve kullanımı ile ilgili mevzuat ve teorik çerçevede araştırma yaparak sahte belge kullanımının önüne geçmek için çözüm önerileri sunmaktır. Sahte belge kullanımının önüne geçmeye yönelik çözüm önerileri sunmak için sahte belgenin kullanılma nedenlerine ve sahte belge kullanımının tespitine yönelik araştırmalar ele alınmıştır. Sahte belge kullanan mükelleflere sahte belgenin KDV, Gelir ve Kurumlar vergisi açısından sağlamış olduğu avantajlar ele alınarak kamu idarelerinin iş yükünü arttırması ve vergi denetimini güçleştirdiği kuşkusuzdur. Sahte belge kullanımı ile ilgili döneme ait vergi denetimlerinin yapılamadığı, yargı organlarının iş yükünün artması, sahte belge kullanan mükelleflerin kendi lehlerine avantaj elde ederek rekabet ortamında sahte belge kullanma eğilimine yönelmelerine yol açmıştır. Ekonominin iyi olmadığı dönemlerde mükellefler kazandıkları paraları devletle vergi yoluyla paylaşmak istemedikleri için, KDV iadesi alabilmek ve olmayan bir ticareti gerçekleştirmiş gibi göstermek için sahte belgenin araç olarak kullanılması kayıt dışı ekonomiyi arttırarak sahte belge kullanımına kişilerin talebini arttırmıştır.

Sahte belge kullanımının önüne geçmek için vergi denetimi arttırılması gerektiği, sahte belge kullananlara verilen cezaların arttırılarak caydırıcı hâle getirilmesi gerektiği, vatandaşlara vergi bilinci ve ahlakı kazandırılması gerektiği, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi gerektiği, vergi affı kanunlarının sayıca azaltılması gerektiği, sosyal medyanın vergi ile ilgili güncel durumların paylaşılmasında kullanılması gerektiği ve internet ortamındaki doğru olmayan bilgilerin ayıklanarak vatandaş ve mükelleflerin yanlış bilgilerden uzaklaşmasının sağlanması gerektiği, mükellef işlemlerinin yoklama usulü ile sık sık kontrol edilmesi gerektiği sonuçlarına varılmıştır. Vergi mükellefleri toplumun her kesiminden kişiler oldukları için vergi bilinçleri yeterli düzeyde olmayabilir. Vergiyi verme nedenlerini tam olarak idrak edememiş bir mükellef, vergi verme yükümlülüğünü gelir kaybı olarak görebilir. Gelir kaybı yaşamama düşüncesiyle sahte belgeye başvurma ihtimali artan kişiye vergi bilinci ve ahlakı kazandırılmalıdır. Bunun için vergi mükellefi olan kişileri

meslek gruplarına ayırarak, belirli seminerler düzenleyerek, telefon numaralarına düzenli bilgilendirme mesajları ileterek, defterlerini tutan mali müşavirlere ve mükelleflerine vergi ile ilgili bilinç kazandırılmasına dair mali müşavirler odası ile iş birliği ile broşür dağıtma zorunluluğu getirerek vergi bilinci ve ahlakı kazandırılabilir. Zira vergi ahlakı oluşmayan mükellef sahte belge kullanımına eğilim gösterebilir. Mükelleflerin sahte belgeyi kullanma eğilimleri arasında vergi matrahını düşürerek ödeyecekleri vergilerin tutarını düşürmek istemeleri, kazançlarını devlet ile paylaşmak istememeleri, kayıt dışı harcamaları belgelendirmek istemeleri ve kazanmış oldukları kara paraların hesaplarına geçerken haksız kazanç gibi görünmesini engellemek amacıyla sahte belge kullanmaktadırlar. Kayıt dışı harcamaları işletmelerinin giderlerine yansıtmak isteyen mükelleflerin başka bir mükelleften mal ve hizmet alımı gerçekleştirilmeden sahte belge kullanarak harcamalarını giderleştirebilirler (Kızılot, 2009, s.54). Kayıt dışı çalıştırılan işçilere ödenen ücretleri gider gösterebilmek için de sahte belge kullanan mükellefler vardır (Yalçın, 2001, s.40). Bağış gibi bazı kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider olarak sayılabilmesi için de sahte belge kullanma eğilimi gösteren mükellefler vardır. Aynı zamanda ülkeye yasal olmayan yollarla sokulan malların belgelendirilebilmesi amacı güdülen de sahte belge kullanılmaktadır (Polat, 2004, s.78). Sahte belge kullanımının önüne geçmek için tüm bu eğilimler ele alınarak yasal düzenleme veya mevzuatlarla sahte belge kullanma eğiliminden mükellefler uzaklaştırılmalıdır. Sahte belge kullanımı mali açıdan devletin vergi gelirlerinin tahsilatının noksanlığına yol açmaktadır. 2019 yılı ele alındığında bütçe gelirleri içindeki vergi gelirleri %77 oranda paya sahiptir. KDV'nin bu pay içinde ki oranı ise %27'ye tekabül etmektedir (T.C.HMB verileri 2020). Tahsilatın eksikliği sebebiyle kamu idareleri, yeni vergi çeşitlerinin uygulanması veya vergi oranlarının miktarca artırılması yoluna gitmektedir. Bu durumda mükelleflerin vergi yükünü arttırmaktadır. İdarenin bu noksanlığı giderme gayesiyle seçebileceği dış borçlanma yöntemi uzun vadede gelir dağılımında adaletsizlik ve işsizlik gibi problemlerin doğmasına sebep olmaktadır. Bu da toplumun duyduğu kamu güveninin zedelenmesine ve vergiye olan gönüllü uyumun azalmasına neden olmaktadır (Şentürk, 2014, s.372). Sahte belge kullanımı haksız rekabete sebep olarak kayıt dışı ekonominin artmasına sebep olarak uygulanacak maliye politikalarını etkisiz bırakmaktadır. Ayrıca sahte belge kullanarak kazançlarını vergi olarak devlete ödemeyen kişileri gören diğer mükellefler de bu yola başvurmak isteyecek olup tüm bu durumlar birbiri ile

bağlantılı şekilde ticari ahlakı bozmaya sebebiyet verecektir (Şeker, 1995, s.93). Sahte Belge kullanımının denetim açısından etkilerine bakıldığında ise Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) 2018 yılı faaliyet raporu incelendiğinde mükelleflerin %90'ında (Urak, 2015, s.71) sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere Vergi Denetim Kurulu sahte belge inceleme komisyonu gibi bir kurul görevi üstlenmiştir. Bu veriler ışığında sahte belge kullanımının ülkemizde ne kadar yaygın olduğu ve denetimlerin büyük çoğunluğunun sahte belge üzerinden gerçekleştiği ele alındığında ülkemiz için önemi ortaya çıkmaktadır. Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması denetimin etkin çalışma sürecini olumsuz etkileyerek VDK'nin bünyesinde bulunan beşerî sermayenin atıl kalmasına ve daha kaliteli incelemeler yapılamamasına, farklı sektörler ve mükelleflerin incelenememesine sebep olmaktadır. Bu nedenle devletin denetim gücünün daha nitelikli işler için çalışmalar yapması ve yaygınlaşan sahte belge kullanımının önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu durumlar dışında kalan etkiler irdelendiğinde sahte belge kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi durumunda ortaya çıkan problem vergi ziyayı suçuyla sınırlı kalmayıp kaçakçılıkla birlikte yatırım ve üretim azalacak, kayıt dışı ekonomi artacak, işsizlik artacak ve tüm bunlar neticesinde suçlu sayısında artış meydana gelerek toplumun psikolojik yapısı bozulacaktır (Altuğ, 1993, s. 29). Aynı zamanda bazı kişiler sahte belge kullanmalarını gizlemek için ikametgâh yerlerini saklamaya, başka kişiler üzerine mükellefiyet kurmaya ve devlet idaresine verilmesi gereken bazı bilgileri vermekten kaçınmaya çalışmaktadır. Tüm bu durumlar kamunun güvenliği tehdit etmekte ve adres kayıt sisteminde oluşacak eksik ve yanlış bilgilerin sayıca artmasına sebep olmaktadır. Bu durumlarda artan iş yükü sebebiyle yargı etkin işleyemez hâle gelecek ve birçok veri yanlış analiz edilecektir.

Sahte belge kullanımının en aza indirilmesi için birçok çözüm yoluna başvurmak gerekir. Sahte belge kullanımına mükellefleri iten durumlar ele alınarak bu durumların ortadan kaldırılması çözüm önerilerinin en başında gelir. Sahte belge kullanımının azaltılması için idarece vergi denetimleri üzerinde düzenlemeler yapılabilir. Vergi denetimleri sayıca arttırılarak kişilerin denetimlerden çekinmesi nedeniyle sahte belge kullanımını azaltabilir veya tamamen bırakabilirler. Bu sayıca sıklaştırılan denetimler esnasında görevlendirilmiş vergi denetim elemanlarının yetkileri artırılarak vergi inceleme elemanlarına resen inceleme yapabilme yetkisi

verilmelidir. Aynı zamanda vergi dairelerinde çalışan vergi ile ilgili uzman kişilere inceleme yetkisi verilerek sahte belgenin tespiti halinde işlem yapabilme yetkisi tanınmalıdır. Sahte fatura kullanımının azaltılması veya ortadan kaldırılması için izaha davet müessesesi gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümü için daha aktif çalışmalar yapılabilir hâle getirilmelidir. Kamu idareleri tarafından çeşitli düzenlemelerin yapılmasının yanı sıra kanun ve mevzuatlarla yasal düzenlemeler getirilerek sahte belge kullanımının caydırıcı bir hal alması sağlanmalıdır. Vergi cezaları ve adli cezaların arttırılması durumunda kişiler daha fazla maddi zarara uğramaktan çekindikleri için ve firmalarının itibarını korumak için sahte belge kullanımını azaltabilirler veya sonlandırabilirler. Sıklıkla çıkarılan vergi affi kanunlarının yeniden çıkarılması önlenmelidir. Sık sık çıkarılan aflar mükelleflerin sahte belge kullanma eğilimini arttırabilir. Kanımızca tarhiyat öncesinde kurulan uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezalarda uygulanan indirimlerin kaldırılması kişinin, ceza gelirse afftan veya indirimden yararlanırım düşüncesinin önüne geçebilir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında verilen idari yaptırım cezalarının para cezasına çevrilemez ve ertelenemez hâle gelmesi de kişide sahte belge düzenleme ve kullanma eğilimine son verme arzusu doğurabilir. Zira kazancını devletle paylaşmak istemediği için sahte belge kullanan kişinin para cezasına çevrilemeyen bir hapis cezasına mahkûm olması kendisi ve firmasının sicili için olumsuz sonuçlara yol açacaktır. Sahte belge kullandığı kanıtlanan gerçek veya tüzel kişinin ticaret sicil gazetesinde, firmasında sahte belge kullandığına ve vergi kaçırma yoluna gittiğine dair yayımlanması zorunlu bir Resmî Gazete yazısı da firmanın itibarı için önemli bir gösterge olacağından kişinin sahte fatura kullanma düşüncesinde caydırıcı bir etkiye sahip olabilir. Tüm bu cezalara ek olarak topluma faydalı olabilecekleri alanlarda zorunlu hizmet cezaları verilerek toplumda bir parça olduğu, sahte fatura kullanarak vergi kaçırmasının kendisinden ziyade yaşadığı topluma zarar verdiği farkına varması sağlanmalıdır. Kişilerin çöp toplayarak bir kişinin attığı çöpün aslında sokağı kirlettiği gibi biriken çöp yığını olduğunda sokak düzenini bozduğu gibi, mükelleflerin yalan beyanlarının toplumun tamamına mal olduğu anlaşılmalıdır. Kişiye bu bilincin sadece topluma faydalı olabilecek işleri yaptırarak kazandırılması şüphesiz beklenemez. Mükelleflere sahte faturanın yol açacağı sorunları ve yaptırımları hakkında bilinç kazandırmak gerekir. Vergi bilincinin topluma kazandırılması, vatandaşlık görevlerini yerine getiren kişilerde bir anlam kazanacağı için bilinç oluşacaktır. Vergi hakkında oluşan bilinçle beraber

mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları sağlanacaktır. Millî Eğitim Bakanlığı müfredatına zorunlu vergi dersi ekleyerek toplumun yapı taşı olan çocuklarda vergi bilincinin oluşmasını sağlamalıdır. MEB tarafından düzenlenen gösteri, sempozyum ve tiyatro oyunlarıyla vergi konusunda farkındalık oluşturarak sahte belge kullanımının kamu güvenini sarsacağına dair mesajlar verilmelidir. Mali müşavirler odası öncülüğünde düzenlenen alanında uzman kişilerce gerçekleştirilen sempozyum ve konferanslar düzenli olarak gerçekleştirilmeli, mükelleflere kısmi katılım zorunluluğu getirilmelidir. Mali müşavirler odasının altında bu bilgilendirmeleri mükelleflere yapmak için vergi bilinci kurulu kurulması sürecin yürütülmesini sürdürülebilir hâle getirecektir. Sadece mükelleflere değil vergi dairesi personellerinin de eğitim düzeyleri artırılmalı, sahte belge tespiti konusunda daha bilgili hâle getirilmelidirler. Vergi dairesi personellerini tüm yenilikten haberdar etmeli ve vergi konusunda güncel kalmaları sağlanmalıdır. ÖKC fişleri geliştirilerek vergi dairesindeki personeller tarafından anlık takip edilebilmeli ve bu sayede basılan sahte fişlerin önüne geçilmelidir. Benzin istasyonlarında başka plaka yazdırarak benzin alarak benzin fişini gider gösteren mükelleflerin önüne geçmek için benzin satan petrol ofislerine bu hususla alakalı daha sık denetim yapılmalı ve bu durumun takibi sağlanmalıdır. Zira kendi gideri olmadığı hâlde başkasının harcamasını giderleştiren mükellefin beyannamelerine işlemiş olduğu faturalar sahte belge niteliğindedir.

Sahte belge kullanımının önüne geçmek için Maliye Bilim Kurulu kurulmalı, alanında uzman kişilerce kararlar alınarak faaliyete geçirilmeli, kayıt dışı ekonominin önüne geçerek haksız rekabet engellenmeli, sahte belge kullananlar belirlenerek bunlar ile ilgili yaptırımlar hayata geçirilmeli, ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı, SMMM ve YMM'lere kendi mükellefleri için belirli bilgilendirme görevleri verilerek sorumlulukları arttırılmalıdır. Sosyal medya platformlarında bu bilgilendirmelerin düzenli paylaşarak sürekli değişen vergi tür ve oranlarını güvenilir bir kaynaktan takip etme olanağı bulmaları sağlanmalıdır. Bu bilgilerin düzenli olarak paylaşımı sırasında oluşacak kanun boşlukları doldurulmalı, vergi sisteminde ki eksiklikler giderilmelidir. Vergi oranları yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılmalı, kişilerin vergi ödemelerinin teşvik edilmesi sağlanmalıdır. Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanarak kazanca göre vergilendirmeye kişiler tabi tutulmalıdır. Adaletli ve eşit bir biçimde vergi

toplanması kişilerin vergi ödemelerindeki oransal tabakaya göre hareket etme düşüncesiyle istek uyandıracaktır.

Kısacası, sahte belge kullanımıyla ilgili mükelleflere vergi ahlakı kazandırılarak vergiye gönüllü uyumları sağlanmalıdır. Vergi suçlarında uygulanacak cezaların arttırılması, af kanunlarının çıkarılmaması ve denetimlerin arttırılarak kişilerin sahte belge kullanmaktan kaçınmaları sağlanmalıdır. Sahte belge kullanımının azaltılması veya ortadan kaldırılması için, yeni kanun veya yasal düzenlemelerle eğitim ve öğretim, vergi uygulama ve politikalarda uygulanacak önerilerle sahte fatura kullanımının önüne geçilebilir.

Kıymetli evraklar miktar olarak yüklü bir tutarda parayı yahut bir taşınmaz tapusu olabileceği gibi, hüviyet cüzdanı da olabilir. Kıymetli evrakta sahtecilik suçu işlenerek nitelikli dolandırıcılık suçu işlenmektedir. Zira kıymetli evrak sahte bir biçimde düzenlenerek veya kullanılarak haksız menfaat elde edilebilir. Çek, poliçe ve senette yani kambiyo senetlerinde yapılan sahtecilikler; gerçek veya tüzel kişileri yanıltarak haksız kazanç elde etme yoludur. Kıymetli evraklarda sahte belge kullanımının önüne geçmek için belgenin geçerli bir beyan dile getirmesini sağlayan imzanın el ile atılmasının tamamen kaldırılması ve tüm kıymetli evraklarda e-imzayla yerleşen karekod ile işlem yapılması imzalarda yapılan sahteciliklerin şüphesiz önüne geçecektir. El ile atılan imzanın kıymetli evraklardan tümüyle kaldırılması sahte belge düzenleme sorununa getirilebilecek çözüm önerilerinden biridir. Yeni çipli kimlikler ve yeni sürücü belgeleri, kolayca oluşturulabilen sahte kimlik ve sahte sürücü belgesine getirilmiş güzel bir çözüm önerisidir. Zira eski kimliklerde ve sürücü belgelerinde yer alan fotoğraflar el ile değiştirilebilirken yeni kimliklerde çipli kartvizite baskı şeklinde olduğu için bu sorunu ortadan kaldırmıştır. Islak imza ile gerçekleştirilecek fonksiyonel ve hukuki anlamdaki tüm durumlar e-imza içinde geçerlidir (Taşdemir, 2019, s.251). Belgenin tam izahı yapılmaya da taşınması gereken unsurlar mevcuttur. Bunlar: Yazılı ve imzalı olmak, düzenleyeni belli olmak, taşınabilir olmaktır. Bu unsurlar e-belgenin de haiz olabileceği unsurlardır. Keza elektronik belge dijital ortamda hafıza kartı, CD, USB gibi elektronik aletler ile de taşınabilir. İçeriksel anlamda tahrifatların yapılmasının mümkün olmaması ve inkara uygun olmaması sebepleriyle ıslak imzaya göre avantajlı diyebiliriz (Orer, 2016, s.49-50). Islak imzanın bir belge üzerinde göz ile kontrolü mümkünken elektronik imzalı belgenin çıktısı kâğıt ortamında alındığında

e-imzanın kontrolü olanaklı değildir. 5070 sayılı Yasa'nın 16. ve 17. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Elektronik veriler üzerinde yapılacak sahteciliklere özel bir hukuki düzenleme halen getirilmemiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin elektronik belge ile vermiş olduğu karara göre somut bir belge olmaması sebep sunularak TCK 244/2. fıkrasına göre hükmolunacağı ancak dijital ortamda düzenlenmiş olan bir belgenin üzerinde bilahare değişiklik yapılmak suretiyle işlenen bir sahtecilik suçu için TCK 204. maddesi gündeme gelebilecektir. Elektronik belgelerde sahtecilik suçuna çözüm önerisi olarak ivedilikle yasal düzenleme getirilerek, kanun boşluğu doldurulmalıdır. Zira kanunen düzenleme getirilmediği müddetçe elektronik belgelerde yapılan sahtecilik suçunun yaptırımını bir netlik kazanmayacaktır. Getirilen yasal düzenleme; e-imza, internet ortamında verilen e-beyanname, e-fatura gibi dijital ortamda belgelerin düzenlenmesi ve beyan edildiği durumlar için açıklayıcı olmalıdır.

Sonuç olarak, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenmesinin vergi hukuku nezdinde büyük mali kayıplara yol açacağı göz önüne alınarak bununla ilgili yapılabilecek tüm çözüm önerileri hayata geçirilmelidir. Aksi halde vergi kaybına uğrayan devletin işlevi zamanla azalacak ve vatandaşın kamuya olan güveni zedelenecektir.

6. SONUÇ

Belge kavramının kanunlarımızda tam tanımı yapılmamıştır. Ancak belge bir bilgiyi beyan etmeye yarayan ‘yazılı kağıt’ olarak tanımlanmaktadır. Toplumda yaşayan vatandaşların yaptıkları iş ve işlemleri belgeler üzerinden gerçekleştirmesi sebebiyle belgeler önemli bir delil aracıdır. Bu nedenle ispat gücü yüksek olan belge, kamuya duyulan güveni taşıdığı için bu kapsamda işlenen suçlar ‘Kamu Güvenine Karşı Suçlar’ başlığı altında ele alınmaktadır. Sahte belge suçu işlendiğinde ortaya herhangi bir zarar çıkmasa dahi kamu güveni zedeleneceği için inancın zedelendiği kabul görür. TCK 204. maddesinin birinci fıkrasında vatandaşlar tarafından işlenen sahte belge suçları, ikinci fıkrasında ise kamu görevlisi tarafından işlenen sahte belge suçları ele alınmaktadır.

Vatandaşlar tarafından işlenen sahte belge suçlarında bir diğer üçüncü kişinin zarara uğratılması ve failin maddi veya manevi haksız kazancı söz konusudur. Kamu görevlisi tarafından işlenen sahte belge suçunda ki belge, resmi belge niteliğindedir. Resmî belgeler, sahte belge suçunun maddi konusunu oluşturmaktadır. Lakin evrakın belge sayılması için belgenin haiz olması gereken unsurlarını taşıması gerekir. Bu unsurlar belgenin yazılı olması, hukuki sonuç doğurması, imzalı olması ve kim tarafından düzenlendiğinin belirlenebilir olmasıdır. Resmî belge hükmünde olan belgeler, nitelik itibariyle özel belge sayılsalar dahi resmî belge olarak sayılmakta ve işleme alınmaktadır. Resmî belgede sahtecilik suçu, seçimlik hareketlerle işlenen suç olup kanunda yer alan seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesiyle tamamlanmış sayılır. Suçun tamamlanması için zarar ile suç arasında bir illiyet bağına gerek olmaksızın olası zarar kafidir. Suçun manevi unsuru kast olsa da olası kastla işlenmesi de muhtemeldir. Failin özel bir saik ile hareket etmesi bu suç tipinde aranmamaktadır. Suç teşebbüs olarak işlenememesine rağmen bölünebilir edimlerin teşebbüs ile işlenmesi mümkündür. Sahte belgenin düzenlenmesi ile beraber bir başka suç işlenirse her suç kendi özelinde ayrı ayrı cezalandırılır. Sahte belge suçuna iştirak etmek sadece azmettirme veya yardım etme olarak mümkündür. Kamu görevlisinin işlemiş olduğu suçlar için daha ağır cezalar verilmektedir. Kamu

görevlisinin işlediği suçlar için soruşturma açılabilmesi için yetkili mercilerden ‘izin’ alınması gerekmektedir. Kamu görevlisi dışında kişilerce bu suçun işlenmesi halinde resen soruşturma başlatılabilecektir. Resmî belgeyi yok etmek, değiştirmek veya bozmak, resmî belgede yalan beyan suçu ve açığa imzanın kötüye kullanılması suçu kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir. Sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması yoluyla vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi Vergi Usul Kanunu 359/b. maddesinde düzenlenmiştir. Zira sahte belge kullanılarak vergi kaçakçılığı suçu işlenebileceği için devleti yakından ilgilendiren bir suç olan sahte belge, belge kayıt sistemine gerçek dışı verilerin işlenmesine sebep olduğu için vergi hukuku açısından önem taşımaktadır. Sahte faturanın üstünde yer alan KDV tutarını vergi matrahını düşürmek için beyannamesine dahil eden mükelleflerin cezai yaptırımları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 maddesinin (b) bendine göre, Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayrıca mükelleflerin beyannamelerini ibraz eden mali müşavirler de sahte belge kullanımında müteselsil sorumlu sayıldıkları VUK mük. M.227 hükümlerine göre; ‘Beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar’. Zira 3568 sayılı Yasa’nın 48/e maddesinin 4. fıkrası “mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir.” denilmektedir. Sahte belge kullanımı uygulamada çok fazla karşımıza çıkan bir vergi suçu olması nedeniyle, sahte belge kullanımına mükellefin ve muhasebecilerin eğilim gösterme nedenleri araştırılmalıdır. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının nasıl tespit edileceği de diğer bir araştırma konusudur. Bu araştırmalar ışığında sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına karşı mükelleflere vergi bilinci kazandırılması ve vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gerekmektedir. Devlet veya mali müşavirler odası tarafından yapılacak çalışmalarla sahte belge konusunda farkındalık oluşturulabilir.

Sonuç olarak, adaletli bir belge kayıt sistemi ve vergi düzenini oluşturulabilmesi için mükelleflerin belgelerini gerçeğe uygun düzenlenmesi ve gerçeğe aykırı olmayacak biçimde kullanması önemlidir. Ancak mükellefler ve ilgili diğer kişiler belirli bazı amaçlarla vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri sahte olarak düzenleme yoluna giderek vergi kaçaklığı suçu işleyebilmektedir. Bu nedenle sahte belge suçunun önüne geçmek için teoride ve uygulamada gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.



KAYNAKLAR

- Akgüner, MS ve Sekdur, M** 2004, '*Naylon Fatura*', Ankara: Tekaç Eylül Yayıncılık
- Artuk, ME., Gökçen, A. ve Yenidünya, C.** (2008). *TCK Şerhi Özel Hükümler* (9.Baskı.). Ankara: Adalet.
- Batı, M.** (2021). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*, Ankara:Seçkin Yayıncılık
- Birtek, F.** *Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınları.
- Cengiz, A ve Kılıç, Ö** 2017, *Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, 1.Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Centel N ve Zafer H** 2020, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 17. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Çetin, E ve Malkoç, İ** 1995, *Uygulamada Sahtekarlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çitil, B.** (2019). *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demirbaş, T.** (2018). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ekinci, M ve Esen, S** 2005, *Hırsızlık Yağma, Güveni Kötüye Kullanma, Dolandırıcılık, Hileli İflas Belgede Sahtecilik ve Bilişim Alanında Suçlar*. 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Erem, F.** (1993). *Türk Ceza Kanunu Şerhi Özel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erman, S ve Özek, Ç** 1996, *Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar*, 1.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Erman, S.** (1987). *Sahtekarlık Suçları*. İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü.
- Erturgut, M.** (2004). *Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi*. Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Gerçekler, H.** (2011). *Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*. Ankara: Cantekin Matbaacılık.
- Gökçen, A.** (1989). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri*, İstanbul: Kendi Yayınevi.
- Gündüz R ve Gültaş V** 2013, *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, 4. Baskı, Bilge Yayınları, Ankara.
- Ilıca, Z ve Ilıca, Ö** 2016, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*, 5. Baskı, Ankara; Adalet Yayınevi.

- Kaşıkcı M.** (2007). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Ethemler Yayıncılık.
- Kızılot, Ş ve Kızılot, Z** 2009, *Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları*, Yaklaşım Yayınevi, Ankara.
- Koca, M ve Üzülmez, İ** 2015, *Türk Ceza Hukuku Özel Bölümler*, 2. Baskı, Adalet, Ankara.
- Larousse, M.** (1969). *Büyük Lugat ve Ansiklopedi*. 3. Cilt. İstanbul: Meydan Yayınevi.
- Malkoç, İ ve Güler, M** 1996, *Uygulamada Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler*, 3.Cilt, Adil Yayınevi, Ankara.
- Mustafa, Ö.** (2018). *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Orer, G.** (2011). *Elektronik İmza ve Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısının Hukuki ve Cezai Sorumluluğu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Önder, A.** (1992). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Özbek, VÖ., Kanbur, MN., Doğan, K., Bacaksız, P., Tepe, İ.** (2011). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (2.Baskı.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgenç, İ.** (2008). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Parlar, A ve Demirel G** 2002, *Açıklamalı-İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınları, Ankara.
- Poroy, R ve Tekinalp, Ü** 2018, *Kıymetli Evrak Hukuku Esasları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Sevük, HY.** (2018). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Soyaslan, D.** (2005). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Soyaslan, D.** (2018). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Şen, H ve Sağbaş, İ** 2016, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Taşdemir, K.** (2019). *Belgelerde Sahtecilik Suçları*. Ankara: Girişim Baskı.
- Tezcan, D., Erdem, R., ve Önok, RM.** (2007). *Ceza Özel Hukuku* (5.Baskı.). İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, N.** (2005). *Ceza Hukuku Özel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Toroslu, N ve Toroslu H** 2018, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 24.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Tozman, Ö.** (2015). *Suçta Teşebbüs*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uğur, H ve Elibol M** 2016, *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Ürel, G.** (2007). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Yaşar, O., Gökcan HT., ve Artuç M.,**(2010).*Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu* (1.Baskı.). Ankara: Adalet Yayıncılık.

Yılmaz, Z. (2004). *Gerekçe ve Tutanaklarla Türk Ceza Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tez ve Makaleler

Ağar, S 2005, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları', Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı. 58, ss. 273-301.

Aslan, Y 2015, 'Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları', Ankara Barosu Dergisi, Cilt. 73, Sayı. 2, ss. 149-172.

Akgüç, Ö 1990, 'Ekonomide Gerçeği Arayış', Bağlam, ss. 142-144.

Akgündüz, A 1999, 'Kanunnamelerdeki Ceza Hukuku Hükümleri ve Şer'i Tahlili', İslami Araştırmalar Dergisi, Cilt. 12, Sayı. 1, ss.1-16.

Alacakaptan, U 1967, 'Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu', Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 46, Sayı. 1-4, ss. 185-208.

Altuğ, O 1993, 'Kayıt Dışı Ekonomi', Asomedy Dergisi, Cilt. 2, Sayı. 9, ss. 1-13.

Arslan, Ç 2013, 'Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu', Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 3, Sayı. 2, ss.15-30.

Aydil, E 2006, 'Yetkili Kamu Görevlisinin Resmi Evrakta Sahtekarlık Suçu', Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bayraklı, HH 2016, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme', Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Cilt. 7, Sayı. 27, ss.63-74.

Daragenli, Vesile Sonay, Tehlike Suçları (1998). Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul, Türkiye.

Demir, Muhammet Zafer, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (2019). Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.

Donay, S 2008, 'Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları', Beta Basım, ss.1-260.

Erdim, A 2000, 'Hayali İhracat Naylon Fatura', Maliye Postası, Sayı.473, ss. 39-40.

Erem, F 1961, 'Ammenin İtimadı Aleyhine Cürümler', Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 18, Sayı. 1-4, ss.101-123.

Erem, F. (1985). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Erman, S 1950, 'Evrakta Sahtekarlık Suçlarının Ana Hatları Tarihçesi ve Müsterek Unsurları', İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt.16, Sayı: 1-2, ss. 157-201.

Gökcan, HT 2009, 'Resmi Belgede Sahtecilik Suçu', Ankara Barosu Dergisi, 3.sayı, ss.93-126.

- Gökcan, HT** 2015, '*Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı*', Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt. 3, Sayı. 2, ss.148-160.
- Güler, G** 2018, '*Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*', Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güler, K** 2003, '*Uluslararası Bölgelere Göre Karaparaya Kaynak Teşkil Eden Fiiller (Öncül Suçlar), Karapara ve Karapara Aklama Suçu*', Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 266, ss. 1-169.
- Kahraman, R** 2020, '*Belgede Sahtecilik Suçlarında İğfal Kabiliyeti*', Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Sayı.2, Cilt. 26, ss.777-793.
- Karaarslan, M** 2006, '*Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*', Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı. 64, ss.115-150.
- Karakaş, DF** 2011, '*Türk Ceza Hukukunda Cezaların İctimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine*', Ankara Barosu Dergisi, Cilt. 1, Sayı. 3, ss.86-104.
- Kaylan, K.** (2004). *Belgelerde Sahtecilik Suçları*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Kılıç, Ayhan** 2014, '*Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği*', Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Cilt. 5, Sayı. 18, ss. 299-348.
- Koca, M** 2015, '*Suçun Özel Görünüş Şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi*', Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt. 3, Sayı. 2, ss.86-104.
- Nart, S** 2009, '*Noterlerin Hukuki Sorumluluğu*', Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt.2. Özel sayı. ss. 425-452.
- Özgenç, İ.** (2005). *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, H ve Teker S** 2020, '*Mükelleflerin Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanma Eğilimi ve Çözüm Önerileri*', Cilt. 11, Sayı. 1, ss. 138 – 144.
- Polat, İ** 2004, '*Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması*', Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Soyaslan, D** 1996. '*Ceza Hukukunda Memur Kavramı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 45, Sayı. 1-4, ss. 42-53.
- Soyaslan, D.** (2010). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Şare, E** 2017, '*Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs*', Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Cilt.30, Sayı. 130, ss. 119-156.
- Şeker, S** 1995, '*Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri*', Yaklaşım Dergisi, Sayı. 25, ss. 118-136.
- Şentürk, S H** 2014, '*Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü*', Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt. 9, Sayı. 3, ss. 129-143.

- Urak, E** 2015, ‘*Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?*’ Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 130, ss.171-178.
- Ümit, C** 2021, ‘*Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarına İlişkin Çözüm Önerileri*’, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 11, Sayı, 1, ss. 357-393.
- Üstün, S** 2001, ‘*Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*’, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 9, Sayı. 3-4, ss.293-323.
- Yıldız, F** 2021, ‘*Belgede Sahtecilik Ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*’, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kırıkkale.
- Yılmaz, G** 1998, ‘*Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı*’, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.14, ss. 483-501.
- Yılmaz, M** 2016, ‘*Elektronik İmzalı Belgelerin Karşılaştırmalı Hukukta ve İdari Yargılama Hukukunda Delil Niteliği*’, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt. 22, Sayı. 3, ss.3435-**3486**.
- Yüce, M** 2014, ‘*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Fiilinde İspat Yükü-2*’, Bilanço Dergisi, Sayı. 151,ss. 68-71.

Kararlar

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 13.03.2012, E: 2011/13145, K: 2012/3428.
- Yargıtay 11. CD, T: 18.02.2009, E: 2008/4791, K: 2009/1217.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, E:2013/723. K:2015/349.
- Yargıtay 6.Ceza Dairesi, T: 26.02.1970, E:7872/674.
- Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T: 26.02.1974, E: 833/1128.
- Yargıtay 6. Ceza Dairesi, T: 29.09.1977, E:5426/5381.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:04.04.1983, K:13/155.
- Yargıtay 6.Ceza Dairesi, T:10.07.1984, E: 4043/5981.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:07.12.1987, K:333/574.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:24.04.1989, K:105/165.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun CGK, T:27.09.1993, K:97-209; T:11.11.1936; K:20/29.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:4.10.2003, K:232/250.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 19.04.2005, K: 221/38.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 9/10/2007 E: 2007/11-44 K: 2017/200.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 9/10/2007, E: 2007/11-44, K: 2017/200.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 07.04.2008, K: 753 /2601.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 03.12.2008, K: 3631/12714.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, T: 26.05.2009, K:3198/11215.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:20.10.2009 K:89/243.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 20.10.2009, K: 89/243.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 04.10.2011, E: 8-115/197.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 09.01.2012, E: 2009/18901, K: 2012/16.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 26.11.2015, K: 2015/31331.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 29.03.2012, E: 20195/4437.
Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, T: 05.04.2012, E: 24162/11275.
Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 05.06.2012, E: 2009/1359, K: 2012/10704.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 03.10.2012, K: 6834/16477.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 07.11.2012, E: 2586/18831.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 26.11.2012, E: 19869/20281.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 18.12.2012, E: 2012/12742, K: 2012/45822.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 16.01.2013, E: 2010/13104, K: 2013/738.
Yargıtay 12. Ceza Dairesi, T: 21.01.2013, E: 12747/895.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 05.03.2013, E:10874/3600.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 06.02.2014, E: 19106/2007.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK. T:11.03.2014, E:2012/11-1382, K:2014/124.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 22.04.2014, E: 2013/11-397, K: 2014/202.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 16. 04.2019, E: 2017/3930, K: 2019/3955.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:14.05.2014, K: 22438/9405.
Yargıtay 7. Ceza Dairesi, T: 27.05.2014, E: 013/3784, K: 2014/10202.
Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, T: 17.11.2014, K: 20750/27269.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 19.11.2015, K: 22271/31051.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 09.12.2015, E:1453/31676.
Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 28.01.2016, K: 9737/726.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 08.02.2016, E: 1069/768.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 10.02.2016, K: 1331/929.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 02.03.2016, E: 21049/1831.
Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 28.03.2016, K:10895/2791.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 16.05.2016, E: 2014/14471, K: 2016/4546.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2015/9562 E, K: 2016/3988.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2015/599, K:2017/2370.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 23.05.2016, E: 9/4753.
Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T: 23.05.2016, K: 1119/4731.

Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 10.10.2016, K: 8337/6045.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T:17.10.2016, E: 8705/6187.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 07.11.2016, E: 3988/6622.
Yargıtay 12. Ceza Dairesi, T: 14.11.2016, E: 4049/7554.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 21. 11.2016, E: 8975/6971.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 05.12.2016, E: 5754/8059
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 05.12.2016, E: 7353/7387.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 05.12.2016, E: 3933/8045.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 20.12.2016, E: 9666/7790.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 22.12.2016, E:2016/3147, K:2016/8747.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 17.01.2017, E: 9265/205.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 24.01.2017, K: 244/170.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 24.01.2017 E: 2016/1065, K: 2017/27.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 06.02.2017, E: 2581/657.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 16.02.2017, E:14/1082.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 20.02.2017, E:7518/1173.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 22.02.2017, E: 5419/1255.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 27.02.2017, E: 1586/1371.
Yargıtay 3.Hukuk Dairesi, T: 02.03.2017, E: 6131/2371.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:06.03.2017, E: 7517/1571.
Yargıtay 15. Ceza Dairesi, T:02.02.2015, E: 7714/1727.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 07.03.2017, E: 10164/1154.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T: 21.03.2017, K: 10354/1454.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 21.03.2017, E: 2015/11-1183, K:
2017/182.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 22.03.2017, E: 1198/2093.
Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T:22.03.2017, E: 10217/1489.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 10.04.2017, E: 3519/2648.
Yargıtay 13.Hukuk Dairesi, T: 12.04.2017, E: 41137/4373.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 26.04.2017, E: 3583/3119.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 04.05.2017, E: 9470/3413.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 08.05.2017, E: 6625/3455.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 07.06.2017, E:2017/1088, K:2017/4281; T:
29.06.2020, E: 2019/5142, K:20203627.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:21.06.2017, E: 12890/4897.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 13.02.2020, K:2523/1306.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 11.09.2017, E: 6275/5373.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 27.11.2017, E: 8801/8230.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 27.02.2018, E: 2015/11-256, K: 2018/78.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 04.06.2018, E: 2017/9450, K:2018/5286.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T: 16.10.2018, E: 2015/9-172, K: 2018/435.
Yargıtay Ceza Genel Kurulunun CGK, T:08.11.2018, E:2018/11-427, K:2018/517.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 20.11.2018, E:2016/4884, K:2018/9313.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:17.01.2019, E:15950/575.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 24.01.2019, E: 47/908.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 07.02.2019, E:2016/6256, K:2019/1206.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 13.02.2019, E: 268/1387.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 13.02.2019, E:2410/1441.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 20.02.2019, E:2016/7240, K:2019/1698.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:09.05.2019, E: 2017/6060, K: 2019/4588.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 06.02.2020, E:2016/9357, K:2020/1004.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 18.02.2020, E:2017/8632, K:2020/1423.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T:29.06.2020, E: 2019/5142, K: 2020/3627.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 28.09.2020, E:2019/2743, K:2020/5014.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 01.10.2020, E:2020/1119, K:2020/5276.
Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T: 19.10.2020, E:2017/15150, K:2020/5985;
T:13.10.2020, E: 2017/230, K:2020/5783; T: 13.10.2020, E:2020/2867,
K: 2020/5751.

İnternet Kaynakları

Kayalı, N. (2019). Modern Belgelerde Sahtecilik ve Bilgi ve Belge Yöneticileri için Sahte Belgelerin Tespitinde Kullanılabilecek Bir Model Önerisi. Arşiv Dünyası. 6:1, 22-41. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/747697> Erişim tarihi: 13.08.2021

<https://www.tuvturk.com.tr/periodik-arac-muayene-degerlendirmesi.aspx>>. Erişim tarihi: 07.05.2022

28 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, T.C Resmi Gazete, 30942, (08.10.2019),https://kpmgvergi.com/Content/FinancialBulletins/KDVGenelUygulamaTeblici%E2%80%99ndeDegisiklikYapilmasinaDair28SeriNo%E2%80%99luTebliğYayimlandi_29122019_0545105063901.pdf.

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel 7.Tebliğ, T.C Resmi Gazete, 23417, (29.07.1998), https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, T.C Resmi Gazete, 28983, 26.04.2014, <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/pratikBilgiler/60926f7f->

[ecce-493a-9e4f-e4aef805589f/katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebligi-2019.](https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf)

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, T.C Resmi Gazete, 10873, (04.02.2011), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf>.

Keskin, K, Kamu Güvenine Karşı Suçlar, sıra 13. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale.htm> s.1.

Çavuş A 2000, ‘Vergi Usul Kanununu 367’nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararının Birbirine Etkisi’, Adalet Dergisi, Sayı. 91, www.adalet.gov.tr/adaletdergisi/adaletdergisi5.sayi.html.

Yalçın, H 2001, ‘Belgelendirilemeyen Giderler, Vergi Muhasebeciyle Diyalog’, Vergi Raporu Dergisi Sayı.159, [https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2014-181-Belgelendirilemeyen Giderler Ve Ozellik Arz Eden Hususlar-Yasin_Sen%20.pdf](https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2014-181-Belgelendirilemeyen_Giderler_Ve_Ozellik_Arz_Eden_Hususlar-Yasin_Sen%20.pdf).

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>.

Elektronik İmza Kanunu, T.C Resmi Gazete, 5070, (07.10.1920), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040123.htm>.

Karayolları Trafik Yönetmeliği, T.C Resmi Gazete, 23053, (18.07.1997), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=8182&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>.

Borçlar Kanunu, T.C Resmi Gazete, 10757, (04.02.2011), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>.

Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>.

Türk Ceza Kanunu, T.C Resmi Gazete, 25611, (07.05.2022), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf>.

Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 10703, (17.06.2022),

Türk Ticaret Kanunu, T.C Resmi Gazete, 27846, (22.07.2022), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>.

Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), T. C. Resmi Gazete, 25673, (09.11.2021)., <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271.pdf>.

Kaya, M 2008, *Elektronik Vergileme, Vergide Gündem*, 1 Aralık, Erişim Tarihi: 15.03.2022, <https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2008&publicationId=66666861>.

2003 Malî Yılı Kesin Hesap Kanunu, T.C Resmi Gazete, 5278, (28.12.2004), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050106M1-2.htm>.

Url-1 <https://sozluk.gov.tr/>., Erişim tarihi: 27.08.2021

Url-2 <http://www.tdk.gov.tr/>., Erişim tarihi: 18.05.2022

ÖZGEÇMİŞ

Ad-Soyad: Şekure Eda Akyüz

ÖĞRENİM DURUMU:

- Lisans: 2020, İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi.
- Önlisans: 2020, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, Adalet
- Yüksek lisans: 2022, T.C İstanbul Gedik Üniversitesi, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Programı.

MESLEKİ DENEYİM:

Acıbadem Holding bünyesinde Mali İşler Uzmanı olarak 1 senedir çalışmaktayım.

Mali Müşavirler Odasına Kayıtlı St. SMMM.