

BELGEDE SAHTECİLİĞİN 213, 4208, 5237 VE 5607 SAYILI KANUNLAR YÖNÜNDEN İRDELENMESİ

Özet

Kanunlarımızda şimdiye kadar pek çok değişiklik yapılmasına karşın, resmi belge ve özel belge kavramlarına bir açıklık getirilmemiştir. Bu nedenle, resmi ve özel belge sahteciliğe ilişkin olaylarda, sıklıkla yargı kararlarından yararlanılmaktadır. Resmi ve özel belgede sahtecilik kavramlarına değinilerek, özel belge olarak nitelendirilen ticari faturada yapılan sahteciliğin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun yönünden, dar kapsamda irdelenecektir.

Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesindeki suçta kast unsuru, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin uygulamasının önemi ve aynı Kanun'un 367 inci madde hükmü gereğince yapılan incelemeler sırasında, sahte fatura kullanıldığının tespit edilmesi halinde, Cumhuriyet Savcılıklarına bildirimde bulunma yükümlüğü ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Belgede sahtecilik, resmi belgede sahtecilik, özel belgede sahtecilik, kaçakçılık suçu, bildirim zorunluluğu, karapara aklanması.

JEL Sınıflandırması: K14 Ceza Kanunu - K140 Ceza Kanunu

Kural: Ceza hukuku ve ekonomi veya ekonomilerin kesiştiği ilgili konularda çalışmalar kapsar.

Anahtar Kelimeler: Suç, Ceza Hukuku, Hapishaneler

Uyarılar: Yok Belirtilmemiş

Örnekler: • Ceza Adalet Pazar: Federalizm, Suç Kontrolü ve Yargı Yarışması

• Süreç Out Ceza olarak: Maddi Ceza Adalet itibaren Usul Adalet aracılığıyla Restoratif Adalet

Abstract

Ever made many changes in our laws , but the official did not clarify the concepts of documents and private documents . Therefore, in cases related to forgery of official and private documents , judicial decisions often are utilized. Official and private document forgery concepts with reference to specific document described as the commercial invoice made in the forgery , 5237 the Turkish Penal Code and 213 of the Tax Procedure Law, Customs Law No. 4458 and No. 4208 Money Laundering Law on the Prevention , in terms of narrow scope will be discussed.

In addition, the 5237 Turkish Penal Code Article 21 offenses in the caste factor , 213 of the Tax Procedure Law 359 Article of the importance of practicing the same Law 367 Article in accordance with provision made during the evaluation , false invoices to have been used if it is determined , obligation to report to the public prosecutor will be discussed .

Keywords: Document forgery, forgery of official documents, private document forgery, smuggling crimes, reporting obligations, money laundering.

JEL Classification: K14 Criminal Law - K140 Criminal Law

Guideline: Covers studies about issues related to the intersection of criminal law and economics or economies.

Keywords: Crime, Criminal Law, Prisons

Caveats: None Specified

Examples: • The Market for Criminal Justice: Federalism, Crime Control, and Jurisdictional Competition
• Taking the Punishment Out of the Process: From Substantive Criminal Justice through Procedural Justice to Restorative Justice

Giriş

Belgede sahtecilik suçunun maddi konusu, belgedir. Kanunlarda resmi belge kavramı tanımlanmamasıyla ortaya çıkan hukuki boşluk, doktrin ve içtihatla doldurulmaktadır. Bu da, belgenin tanımı ve unsurları konusunda farklı görüşlerin oluşmasına neden olmaktadır.¹ Yargıtay vermiş olduğu bir kararda belgeyi; hukuki bir hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına, bir olayın kanıtlanmasına yarayan yazılar olarak tanımlamıştır.²

Hukukta sahtecilik; gerçekte olmayan bir belge tanzim ederek düzenlemek veya mevcut ve gerçek bir belge üzerinde tahrifat yaparak değişiklik yapmak ve bu belgeyi kullanmak olarak tanımlanmıştır.³

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 199 uncu maddesinde; uyuşmazlık konusu vakıaları ispatta elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcılarının belge olduğu belirtilmektedir.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda, mülga 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak sahtecilik suçlarına ilişkin madde hükümlerinde "evrak" yer-

ne "belge" kavramı kullanılmıştır.⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun resmi belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği 204 üncü maddesinin gerekçesinde de, belgenin, eski dilimizdeki "Evrak" kelimesi karşılığında kullanılmakta olduğu ve yazılı kâğıt anlamına geldiği belirtilmektedir. Bu bakımdan, yazılı kâğıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımamaktadır. Resmi belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekir. Bu itibarla, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulama kabiliyetinin olması hâlinde dahi, resmi belge vardır. Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Resmi Belgelerle İspat" başlıklı 7 nci maddesinde; resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturduğu, bunların içeriğinin doğru olduğunun ispatının, kanunlarda başka bir hüküm bulunmadıkça, her hangi bir şekle bağlı olmadığı ve sahteliği ispat edilinceye kadar kesin delil olduğu belirtilmektedir. Resmi belgelerin özel belgelere

¹ GÖKCAN Hasan Tahsin "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)." Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2010/1 s.210 <http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/2010-1/2010-1-gokcan.pdf> - 12.01.2014

² Yrg. 6. C.D. 04.07.1983 - 2707/3846

³ http://www.turkhukusitesi.com/makale_841.htm - 28.03.2014

⁴ KAHRAMAN Erkut Güçlü, "Delillerin Doğrudan Doğruluğu İlkesinin Belgede Sahtecilik Suçlarıyla İlişkisi", İzmir Barosu Dergisi Mayıs/2013 s.227

göre güçlü ve kesin delil niteliği taşıması nedeniyle, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda özel belgelere göre, resmi belgeye yönelik daha yüksek bir yaptırım öngörülmüştür.

Fransız Ceza Kanunu'nun 441/1 inci maddesinde, sahtecilik kavramı; delil değeri bulunan bir belgenin her ne suretle olursa olsun zarar verebilecek bir biçimde tahrifi şeklinde açıklanmıştır.⁵ Bu tanım da, zarar ögesinin önemine işaret etmektedir. Yargıtay birçok kararında sahtecilik suçunun oluşması için zararın varlığının şart olmayıp, zarar olasılığının yeterli olduğunu belirtmiştir. Evrakta sahtecilik suçlarında, fiilden bir zararın ortaya çıkması aranmamakta, zarar olasılığı yeterli görülmektedir.⁶

Güney Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Birliği (South Pacific Association of Supreme Audit Institutions-SPASAI) sahtecilik rehberine göre sahtecilik, genel anlamda bir kimsenin başvuru alan bir diğer kimse üzerinde yanlış gösterim yapmak suretiyle avantaj sağlamaya yönelik olarak geliştirebileceği her türlü davranış olduğu ifade edilmektedir. Sahteciliğin unsurlarından olan hile, kurnazlık ya da diğer kimseyi dolandırmak için dürüst olmayan yöntemlerin kullanılmış olması ve bu unsurların birlikte yer alması gibi kesin bir kural olmadığı belirtilmektedir.⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde de sahte belgenin; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge olduğu, yanıltıcı belgenin de gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olduğu ifade edilmektedir.

24592 sayılı, 23/11/2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.2 "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)" başlığı altında; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımına, V.U.K.'nun 359 uncu maddesinde yer verildiği, sahte belgenin; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olduğu, bu itibarla, bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgelerin sahte belge olarak kabul edileceği, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin de, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler olduğu ifade edilmektedir. Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş ve mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgelerin (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler olduğu belirtilmektedir.⁸

Bir belgeden söz edebilmek için, belge üzerindeki yazının içeriğinin hukuki bir kıymet taşıması ve belgenin hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir.⁹ Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararlarında da, sahtecilik suçlarında belgenin başkalarını aldatma yeteneği taşıyıp taşımadığını delilleri serbestçe değerlendirme yetkisine haiz olan mahkeme tarafından, belge aslı üzerinde yapılacak inceleme ne-

⁵ ERMAN Sahir/Özek Çetin, "Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar", İstanbul-1996 s.10

⁶ GÖKCAN Hasan Tahsin, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.204)" Ankara Barosu Dergisi, Yıl:67, Sayı:2009/3 12.01.2014, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2009-3/7.pdf>, s.103, Yrg.C.G.K. 08.06.2004, 6-94/32; 01.04.2003, 6-12/76; 3.7.2001, 6-142/147

⁷ UZUNÖZ İbrahim, Çeviri ASOSAI Yolsuzluk Ve Sahtecilikle Mücadele Rehberi Sayıştay Dergisi Ocak-Mart/2006, Sayı:60, s.9, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der60tam.pdf> - 01.04.2014

⁸ DOĞAN İhsan, DİRİL Funda, Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Kullananların Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu Vergi Dünyası, Temmuz/2003, Sayı:263 <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5390> - 01.04.2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=NYSJ2XLX533UXDP1&type=teblig> -04.04.2014

⁹ Yrg. 6.C.D. 18.04.1989 E:89/02620, 6.C.D.25.03.1996 E:1996/3267, K:1996/3103; Onaysız fotokopiden ibaret belgenin, ne suretle aldatma (iğfal) kabiliyetini haiz olduğu açıklanıp tartışılmadan mahkumiyet hükmü kurulmasını yasaya aykırı bulmuştur.

ticesinde ortaya konulması gerektiği vurgulanmıştır.¹⁰ Ancak Yargıtay vermiş olduğu bazı kararlarda, sahte belge aslı bulunmasa da, dava dosyasındaki diğer delillerin suçun sübutu açısından, yeterli olması halinde mahkûmiyet kararı verilebileceğini, delillerin doğrudan doğruyalığı ilkesinin istisnai bir uygulaması olarak kabul etmiştir(CMK 217/1).¹¹

1- RESMİ VE ÖZEL BELGEDE SAHTECİLİK:

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 204 ve 207 nci maddelerinde, resmi belgede sahtecilik suçu ve özel belgede sahtecilik suçu tanımlanarak, suçun konusunun resmi ve özel belge olduğu yönünde düzenleme yapılmıştır.¹² Yazılı evrakın belge niteliğine kavuşması, aranan zorunlu unsurları taşımasına bağlıdır.¹³

1.1. Özel Belgede Sahtecilik:

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 207 nci maddesinde; özel belgede sahtecilik suçunun, bir özel belgeyi sahte olarak düzenlemek veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek ve kullanmakla oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Özel belgeler de resmi belgeler gibi kanıt gücü ve hukuken sonuç doğurma yeteneği bulunan belgelerdir. Fakat özel belgeler daha çok bireyler arasındaki ilişkilerle ilgili ve etkileri sınırlı bulunduğu gibi, resmi belgeler kadar olmasa da, kanıt niteliği taşımaları ve hukuki sonuç doğurmaları nedeniyle korumaya değer belgelerdir. Özel belgelerle güveneye alınan kişisel yararlar da, ön plana çıkmaktadır.

Özel belgede sahtecilik suçu, gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek, özel belge esasında mevcut olmadığı hâlde, mevcutmuş gibi sahte olarak düzenlemek, esasında mevcut olan özel belge üzerinde, silme veya ilaveler yapmak suretiyle değişiklik yapmaktır. Mevcut olan özel belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, özel belgeyi bozma suçu oluşur.¹⁴ Özel belgede sahtecilik suçunun tamamlanabilmesi için, bu iki seçimlik hareketten birinin gerçekleşmesinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanılması gerekir. Kullanmadan maksat, bu sahte belgenin herhangi bir hukukî ilişkide veya herhangi bir hukukî işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır. Sahtecilik suçlarında aldatıcılık özelliği tespiti hakime aittir.¹⁵

Başkaları tarafından sahte olarak düzenlenmiş olan bir özel belgenin kullanılması, suç olarak tanımlanmış ve bu suçun oluşabilmesi için, kullanan kişinin, belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekmektedir. Bu suç, ancak doğrudan kastla işlenebileceğinden, belgenin sahte olduğunu bilerek kullandığının ispatı, her olayda farklı kriterler ele alınarak dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi ile ortaya çıkarılması gerekmektedir. Ticari faturada olduğu gibi, özellikli konularından biri de, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde ispat sorunudur. Sahte veya yanıltıcı belge düzenlemek sadece Türk Ceza Kanunu açısından değil, vergi hukuku açısından da suç teşkil etmektedir.¹⁶

¹⁰ KAHRAMAN, a.g.e s.245

¹¹ KAHRAMAN, a.g.e. s.246

¹² Yrg. 6. C.D. 12.11.1987 E:6859/9431; Şikayet dilekçesine kendi isim ve imzalarını koyduktan sonra başka şahısların da adlarını yazarak imzalamaktan ibaret eylemlerinde sonradan ilave edilen isim ve imzalar olmadan da, dilekçe üzerinde yasal işlem yapılması olanaklı olduğundan, sahtecilik suçunun yasal unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle hükmün bozulması gerekir.

¹³ GÖKCAN, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207) s.211

¹⁴ GÖKCAN, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207) s.209

¹⁵ TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku Özel Kısım, Ankara 2005 s.239

¹⁶ KELECİOĞLU M. Aykut, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I", Yaklaşım Dergisi Ekim 2000, Sayı:94, s. 158.

1.2. Resmi Belgede Sahtecilik

Resmi belgede sahtecilik suçu, sahte resmi belgenin kullanılması ile işlenmektedir. Doktrinde, kullanma hareketinin tamamlanması için; muhataba, belgedeki bilginin içeriği konusunda bilgi elde etme imkânının tanınmasının yeterli olduğu belirtilmektedir.¹⁷ Kullanma, belgenin amacına uygun olarak ilgili bir kişi, yer veya dairede mevzuat gereği zorunlu olması nedeniyle ibraz edilmesi veya işleme konulması şeklinde gerçekleşebilir.¹⁸

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 204 üncü maddesinde; resmi belgede sahtecilik suçu, seçimlik hareketli bir suç olarak tanımlanmıştır. Resmi belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için sahte belgenin usulüne uygun biçimde düzenlenmesi, buna göre de belgeyi düzenleyen kurumun ismi, kaşesi, mühür ve yetkili memurun imzası gibi bulunması zorunlu olan öğeleri içermesi yanında hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması da gerekmektedir.¹⁹ Bir belgenin resmi belge sayılabilmesi için, memurun gördüğü görevle düzenlenen belge arasında nedensellik bağının bulunması gerekir. Ayrıca resmi belgeye vücut veren yasal dayanağına uygun olması ve zorunlu biçimsel koşulları taşıması da gerekir. Kamu görevlisi tarafından düzenlense dahi, göreviyle ilgisi olmayan belgeler de özel belge sayılır.²⁰

Birinci seçimlik hareket, resmi belgeyi sahte olarak düzenlemektir. Bu seçimlik hareketle, resmi belge esasında mevcut olmadığı hâlde, mevcutmuş gibi sahte olarak üretilmektedir. Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuya anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi

tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılabilen belgenin, sahte belge olarak kabul edilmesi gerekir. Yargıtay'ın, sahte belge sahteliğinde, belgenin aldatma yeteneğinin bulunması gerektiğine yönelik birçok kararı bulunmaktadır.²¹

İkinci seçimlik hareket, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmektir. Bu seçimlik hareketle, esasında mevcut olan resmi belge üzerinde silmek veya ilaveler yapmak suretiyle değişiklik yapılmaktadır. Mevcut olan resmi belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, resmi belgeyi bozmak suçu oluşur.

Üçüncü seçimlik hareket ise, sahte resmi belgeyi kullanmaktır. Kullanılan sahte belgenin, kişinin kendisi veya başkası tarafından düzenlenmiş olmasının bir önemi yoktur.

Birinci ve ikinci seçimlik hareketle bağlantılı olarak belirtilmek gerekir ki; sahteliğin, belgenin üzerindeki bilgilerin bir kısmına veya tamamına ilişkin olmasının, suçun oluşması açısından bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında, resmi belgede sahtecilik suçunun konu bakımından nitelikli unsuru belirlenmiştir. Buna göre, suçun konusunu oluşturan resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, cezanın belirlenen oranda artırılması gerekir. Bu hüküm, belgelerde sahtecilik suçları ile delil teorisi arasındaki ilişki göz önüne alınarak, daha üstün ispat gücüne sahip belgeyi daha fazla korumak ihtiyacını karşılamaktadır. Ancak, değişik yorumlara son vermek amacıyla bir belgenin böyle bir güce sahip olup olmadığının saptanması için kanunlarda bu hususu belirten bir hüküm bulunması gerekli sayılmıştır.²²

¹⁷ TEZCAN Durmuş/Erdem M.Ruhan/Önok R.Murat, "Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku", 6. Baskı, Ankara-2008, s.685

¹⁸ GÖKCAN, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.204)" s.109

¹⁹ Yrg. 11. C.D. 11.07.2011 E:2011/5886 K:2011/7488

²⁰ GÖKCAN, Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207), s.221

²¹ Yrg. C.G.K 4.12.2007, E:2007/11-245, K:2007/264, 6. C.D. 20.03.2006 E:2004/7416, K:2006/2647, 11. C.D. 31.10.2006, 3272/8538, 11. C.D. 22.4.2008, 1723/3577 <http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=43456> - 01.04.2014

²² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesine ilişkin gerekçe. www.tbmm.gov.tr

Sahte resmi belge kullanma suçuna ilişkin, 204 üncü maddede evrakın sahteliğini bilerek kullanma ifadesine yer verilmediği için, sadece genel kastla kullanma eylemini gerçekleştirenin, objektif sorumluluğuna gidilecektir.²³ Suçun oluşması için mutlak zarar şartı aranmaktadır. Aksi halde faydasız sahtecilik söz konusu olacaktır.

1.3. Özel Belgenin Resmi Belgeye Dönüşmesi

Resmi belgede sahtecilik suçu için, suçun maddi konusu resmi belge üzerinde tahrifat veya resmi belgenin sahte üretilmesi gerekmektedir. Fakat kimi durumlarda özel bir belgenin resmi belgede sahteciliğe dönüşmesi olanaklıdır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 210 uncu maddesinde; özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Sahte bir özel belgenin kullanılması sonucunda, gerçeğe aykırı bir resmi belge düzenlenmesi halinde, fail resmi belgede sahtecilik suçundan sorumlu olur. Özel belgenin, resmi dairenin evrak kayıtlarına girmesi veya havale imzası atılması, evrak kaydına alınması özel belgeyi resmi belge haline dönüştürmez. Özel belgenin, resmi bir makam tarafından onaylanması halinde, onay itibarıyla resmi belge sayılır. Örneğin; gerçek bilgileri ihtiva etmeyen sahte ticari fatura bilgileri ile gümrük idaresinin elektronik ortamında (BİLGE sisteminde) serbest dolaşıma giriş

beyannamesi düzenlenerek gümrük idaresinde tescil edilmesi, özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmamakla birlikte, söz konusu gümrük beyannamesi, gümrük idaresinde onay görevlisi gümrük memuru tarafından onaylanarak işleme sokulması ile birlikte gümrük beyannamesi resmi belge hüviyeti kazandığından, gerek gerçek bilgileri ihtiva etmeyen sahte ticari fatura ve gerekse sahte ticari fatura bilgilerine göre düzenlenen gümrük beyannamesi için, fail hakkında resmi belgede sahtecilik hükümleri doğrultusunda takibat yapılması gerekmektedir.

Yargıtay'ın, gümrük beyannamesinin aksi sabit oluncaya kadar, geçerli resmi evrak olarak kabul edileceğine yönelik birçok kararı bulunmaktadır.²⁴

Özel belgedeki sahtecilik, resmi bir belgenin dayanağı olması nedeniyle ve resmi belgenin de gerçekliğine zarar verildiğinden, failin resmi belgede sahtecilik suçunu işlediği kabul edilmektedir. Örneğin Yargıtay, hasta sevk kâğıtlarına sahte ilaç kupürü ekleyip, sahte fatura düzenleyerek ilaç bedeli alınması eylemini resmi belgede sahtecilik olarak kabul etmiştir.²⁵

2- BELGEDE FİKRİ SAHTECİLİK SUÇU VE FAYDASIZ SAHTECİLİK

2.1. Belgede Fikri Sahtecilik

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Resmi Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan" başlıklı 206 ncı maddesi, doktrinde "fıkrî sahtecilik" olarak adlandırılan bir suç tipini düzenlemektedir. **5237 sayılı**

²³ ÜNVER Yener, "YTCK'da Kusurluluk", *Ceza Hukuku Dergisi*, 2006, Sayı:1, s. 49.

²⁴ Yrg. 11. C.D. 14.05.2012, E:2012/3832, K:2012/8485; Kotaya tabi olan Çin menşeli eşyaları kotasız olarak yurda sokmak ve eksik vergi ödemek amacıyla gerçeğe aykırı faturalar ibraz ederek 11 adet sahte içerikli serbest dolaşıma giriş beyannamesi düzenlenmesini sağlamak suretiyle, birden fazla "resmi belgede sahtecilik" suçunu işleyen sanık hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi gerekir. <http://emsal.yargitay.gov.tr>.

Yrg. 6.C.D.14.10.2002, 9241/11544; Sanıkların daha az vergi ve resim ödemek amacı ile sahte olarak düzenlenen faturalara istinaden resmi evraktan sayılan "Gümrük Giriş Beyannamelerini" düzenlediklerinin iddia edilmesi karşısında; fiillerinin 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 342/1. maddesine mümas suç oluşturduklarının kabul edilmesi karşısında, delilleri değerlendirmenin üst derece mahkemeye ait olduğu gözetilmeden, görevsizlik kararı verilmesi yerine, yazılı şekilde hüküm tesis edilmesi gerekir. <http://www.aghukukburosou.com/sayfa-185-ceza-hukuku-43-r-harfi-ile-baslayan-makaleler.html>, 13.12.2013

Yrg. 6. C.D. 17.10.2007, E:2004/8151 K:2005/9130; Saniğin aracı yurda bedelsiz ithalat kapsamında yurda sokup, 14.06.1999 tarihli gümrük giriş beyannamesinin düzenlendiğinin iddia edilmesi karşısında; fiilin mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 342/5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 204/1. maddesi kapsamında kalan "resmi belgede sahtecilik" suçunu oluşturur. <http://www.aghukukburosou.com/sayfa-185-ceza-hukuku-43-r-harfi-ile-baslayan-makaleler.html> -13.12.2013

²⁵ Yrg. 11. C.D. 28.2.2006, E:4619/1398

kanunun 206. maddesi; tüm bunları kapsayacak biçimde “bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan bildirimde bulunmayı” suç saymıştır. Suçun oluşabilmesinin koşulu; düzenlenen resmi belgenin, bildirim doğruluğunu kanıtlama gücüne sahip olmasıdır. Eylem, yalan bildirim aşamasında kalmışsa 206. maddedeki suç oluşur. Yalan bildirim üzerine düzenlenen belge araç olarak kullanılıp yeni bir resmi belge düzenlenmesi sağlanmışsa; suç, 204. maddeye uygun resmi belgede sahteciliğe dönüşür.

206. maddedeki suçun maddi unsuru; bireyin, bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip kamu görevlisine, belgenin düzenlenmesi sırasında yalan bildirimde bulunması, manevi unsuru ise; kasıttır. Sanığın, açıklamada bulunduğu kişinin yetkili kamu görevlisi olduğunu bilerek ve isteyerek yalan bildirimde bulunması, eylemi bu bilinç ve iradeyle gerçekleştirmesidir.

Kişinin açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin, bu beyanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması, suçun oluşması için gereklidir. Aksi takdirde düzenlenen belge, yapılan beyanın doğruluğunu ispat edemeyeceğinden, kişi kendi beyanı ile böyle bir belgenin düzenlenmesine etmen olmuş sayılmaz ve kendisinin bu madde uyarınca cezalandırılmasını gerektirecek bir neden kalmaz.²⁶

Beyanın doğruluğu düzenlenen resmî belgeyle ispat edilecek ise, 206 ncı madde uygulanacaktır. Buna karşılık beyanı alan memur, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemek durumunda ise yani resmî belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de, memurca yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise, bu maddedeki suç oluşmaz.

2.2. Belgede Faydasız Sahtecilik

Belgede yapılan sahteciliğin, hukuki değeri etkileyecek nitelikte olması aranmalıdır. Bir belgede sahteliğe başvurmaksızın da elde edilecek sonuç, bilgisizlik ya da gerekli olduğuna inanılarak sahtecilik suçunu işlenmek suretiyle elde edilmek istenmesi halinde, lüzumsuz/faydasız sahtecilik mevcuttur.

Örneğin; Bir ithalatçının Avrupa Birliği'ne üye bir ülkeden gümrük vergisi sıfır olan bir ürün için, ATR 1 veya EUR1 dolaşım belgesini gümrük idaresine ibraz etmesine karşın, daha sonra gümrük idaresince ibraz edilen dolaşım belgesinin sahte olduğunun anlaşılması halinde, ortaya lüzumsuz/faydasız sahtecilik fiili çıkmış olmaktadır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca gereksiz sahtecilikte suç kastı ne kadar kötü olursa olsun, belgenin hukuki değerini bozmayan veya etkilemeyen önemsiz hususlarda olması ve delil niteliğini etkilemediği gibi, belirli menfaatlara zarar veremeyen veya bunları tehlikeye koymayan sahtecilikler, suç oluşturmadığından, hukuki yönden önemsizdir ve bu nedenle cezalandırılmazlar. Yargıtay'ın konuya ilişkin kararları da, bu yöndedir.²⁷

3- SUÇTA KAST UNSURU

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21 inci maddesinin gerekçesinde belirtildiği gibi; Kast, kişi ile işlediği suçun maddî unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun kanuni tanımındaki maddî unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur. Suç tanımında yer almakla birlikte, fiilin ifade ettiği haksızlık üzerinde etkili olmayan koşulların gerçekleştiğinin bilinip bilinmemesi, kastın varlığı açısından önem taşımamaktadır. Örneğin objektif cezalandırılabilme koşu-

²⁶ Yrg. 4. C.D. 06.07.2009 E:2009/16865 K:2009/133; Sanığın sürücü belgesi bulunmadığı için, trafik kontrolü sırasında başka kişi adına düzenlenen ve işfal kabiliyeti olan aldatıcı nitelikteki sürücü belgesini sunması biçimindeki eylemi nedeniyle T.C.K.nun 204/1. maddesi uyarınca sahtecilik suçunun yanı sıra, T.C.K.nun 206. maddesinde düzenlenen yalan bildirimde bulunma suçunu oluşturacağı gözetilmelidir. <http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=12997> - 13.12.2013

²⁷ Yrg. 6. C.D. 27.12.1990, E:1990/8619, K:1990/10498, 11. C.D. 10.12.2007, E:4503/9092, 13.C.D. 12.01.2012, E:2009/13588, K:2012/264

lunun arandığı suçlarda bu koşulun veya şahsî cezazsızlık sebebinin fail tarafından bilinmesi gerekmez. Madde metninde doğrudan kasttan ayrı olarak olası kast da tanımlanmıştır.

Olası kast durumunda suçun kanuni tanımında yer alan unsurlardan birinin somut olayda gerçekleşebileceği öngörülmesine rağmen, kişi fiili işlemektedir. Diğer bir deyişle, fail unsurların meydana gelmesini kabullenmektedir. Suçun olası kastla işlenmesi durumunda, temel cezada indirim yapılması öngörülmüştür. Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında, bilerek ifadesine yer verilmiş olan suçlar, sadece doğrudan kastla işlenebilir. Suçun olası kastla işlenmesi durumunda tespiti kolay olmadığından, soruşturmacının elde edeceği deliller ve hakim in olayı değerlendirmesi esas olacaktır.

4- BELGEDE SAHTECİLİĞE YÖNELİK DİĞER DÜZENLEMELER

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 212'nci madde metninde, sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacağı belirtilmektedir. 5607 sayılı Kanunu'nun 4 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında "Bu Kanunda tanımlanan suçların, belgede sahtecilik yapılarak işlenmesi halinde, ayrıca bu suçtan dolayı da cezaya hükmolunur." ifadelerine yer verilmesi nedeniyle, kaçakçılık suçlarının işlenmesi sırasında belgede sahtecilik suçu da işlenmişse, bu suçların cezaları her suçun cezası ayrı ayrı verilecektir.²⁸

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun (6455 Sayılı Kanun ile değişik hali) "Kaçakçılık Suçları" başlıklı 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında; "Eşyayı, **sahte belge kullanmak suretiyle** gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin, ülkeye sokan kişi"²⁹, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır." denilmektedir.

6455 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları" başlıklı 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer aldığı gibi eşyayı, **sahte belge kullanmak suretiyle** gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin, ülkeye sokan kişi cezalandırılmaktadır. Görüleceği üzere; ithalat sırasında, elektronik ortamda (BİLGE) düzenlenerek, tescil işlemine müteakiben gümrük idaresince, gerekli kontrolleri yapıldıktan sonra onay işlemi yapılan serbest dolaşıma giriş beyannamesi ekinde, yer alan fatura, ayrıntılı fatura, çeki listesi, taşıma belgeleri, işlenmiş tarım ürünleri beyan formu/analiz sonuç raporu ve ithal eşyasına ait kıymet bildirim formu üzerindeki sahteciliğe ilişkin olarak, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/2'nci maddesinin tatbik edilebilmesi için, sahte belge kullanılmasının, gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmemesi için yapılmış olması açıkça aranmaktadır. Sahte belgenin kimin tarafından hazırlandığının bir önemi bulunmamaktadır. **Kanun koyucu burada suçun oluşması için vergi ziyaı şartı aramaktadır.**

Gümrük Beyannamesi ekinde yer alan ticari fatura, ayrıntılı fatura ve menşe belgelerinin, gerçek bilgileri yansıtmayacak şekilde tanzim edilerek, gümrük idaresinde işlem görmesi ile gümrük beyannamesinin, bu sahte belgelerdeki bilgiler ışığında düzenlenmiş olması nedeniyle, fail hakkında, resmi belgede sahtecilik suçundan dolayı adli takibat yapılması gerekmektedir.

Uygulamada; Gelir idaresi ile Gümrük idaresinin, vergi denetiminde bakış açıları farklı bulunmaktadır. Şöyle ki; Gelir idaresi, ithalatta dahili vergilerin vergi matrahının küçültülmesine yönelik bir eylem olup olmadığının tespiti için, ithalatta yüksek kıymetten beyan yapıp yapılmadığını, ihracatta ise (Hayali ihracat hariç), dahili vergilerin vergi matrahını düşürmek amacıyla düşük kıymetten ihracat yapıp yapılmadığı hususlarını kontrol etmektedir.

²⁸ YAĞAN Haldun. "Kaçakçılık Suçlarında Nitelikli Haller" Gümrük Dünyası Dergisi 2013/3, Sayı:78 s.13-14

²⁹ Maddede değişmeden önce yer alan ifade; "Türkiye'ye ithal eden kişi"

Dünyanın birçok ülkesinin uygulamakta olduğu vergi oranları, Dünya Ticaret Örgütü politikaları doğrultusunda, istikrarlı bir biçimde düşmektedir. Diğer taraftan; Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden yapılan ithalatlarda, gümrük vergisi olmaması ve kısa süreli finans ihtiyacı dışında şirkete herhangi bir yük getirmeyen ve indirimine konu edilen Katma Değer Vergisi olması nedeniyle, girdi maliyetinin şişirmek amacıyla ithal edilen eşyanın kıymetinin yüksek gösterilmesi yoluna gidilebilmektedir.

Devlet gelirlerinin doğrudan vergi gelirlerine kayması nedeniyle, ülke içerisinde ödenen gelir üzerinden alınan vergilerin (Gelir ve Kurumlar Vergisi) daha az ödenmesi için, gerçek değerinden daha yüksek değerde fatura kullanılarak, vergi sahteciliği ihtimalini arttırmakla birlikte gümrük vergi oranlarının sıfır veya çok düşük olması nedeniyle gümrük vergisi kaçırma isteği azalmaktadır.

Gümrük İdaresi ise tam tersi olarak, ithalattaki denetimlerinde düşük kıymet beyan edilerek, ithal edilen gümrük vergilerin (Gümrük vergisi, KDV, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, KKDF, Damping Vergisi vb.) eksik ödenip ödenmediğinin, ihracatta ise, yüksek kıymetten yapılan (özellikle hayali ihracat) ihracatlar inceleme konusu yapılmaktadır. Bu nedenle; gelir ve gümrük idaresi denetim elemanlarının yapmış olduğu vergi incelemeleri, vergi incelemesinde bütünlük sağlamaktadır. İthalatçı şirketler, ithal edilen malların maliyetini de içeren masrafların daha büyük olması durumunda kar üzerinden alınan vergilerin daha düşük olacağını düşündüklerinden, bir taraftan teşvik edici unsur gümrük vergilerini düşürmek üzere ithalat fiyatlarını en aza indirmek, diğer taraftan vergilendirilebilir kar marjını düşürmek amacıyla ithalat maliyetlerini en yükseğe çıkarmak şeklinde hedefleri olabilmektedir. Gümrük vergileri için ithal eşyasında sürekli olarak düşük kıymetle beyanda bulunan ve özellikle kayıt dışı sektörde faaliyet gösteren küçük işletmelerden orta ölçekli ithalatçı şirketler genellikle, yüksek kar

marjlarının doğrudan vergilendirilmesinden kaçınmak üzere karborsa üzerinden satış gerçekleştirmektedirler.³⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı, 5728 Sayılı Kanun ile değişik 359 uncu maddesinde; a)- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1)-, 2) (5904 Sayılı Kanun ile değişik hali) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür..... Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b)- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c)- Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmü yer almaktadır.

Şekil ve görünüm itibariyle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak dönem kârını gizlemek ve kayıt dışı işlem yaparak vergisiz kazanç elde etmek için sahte fatura düzenlemenin amacı; vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmasını sağlamak ya da hayali ihracatın gerçekleştirilmesi temin etmektir.³¹

³⁰ Gelir Paketi, Kıymet Kontrolü Uygulama Kılavuzu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara-2014, S.52

³¹ KIZILOTT Şüşürü, "Danıştay Kararları ve Özelgeller/Muktezalar Cilt:2" Yaklaşım Yayınları, 1994- Ankara, s. 2709

ERMAN Sahir, "Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku Cilt 1" İstanbul-1992 s. 7.

4369 sayılı Kanunla ile V.U.K.'nun 359 uncu maddesi yapılan değişiklikten sonra çok tartışılmıştır. 4369 sayılı Kanunla vergi suçunun düzenlendiği 344 üncü maddesindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) kullanma suçunda, bilerek kullanma ibaresi kaldırılarak, suç ve ceza bir madde de toplanarak, 359 uncu maddeye alınmıştır.

Maliye Bakanlığı, bu konuya ilişkin duraksama ve tereddütler bertaraf etmek için, 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 sayılı V.U.K. Genel Tebliği ile "failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suç oluşturulan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olmasını ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında, bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellef adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiğini" belirtmiştir.³² Buna göre; failin suçtan sorumlu tutulabilmesi için, suç oluşturulan fiili, bilerek ve isteyerek işlemiş olması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapan, mükellefin sahte faturayı bilmeden kullandığı, yani kastın olmadığı kanaatine varırsa, mükellef hakkında Cumhuriyet savcısına suç duyurusunda bulunmamaktadır.³³ Bu da, benzer olaylarda, denetim elemanı kanaatin

sübjektif bir değer yargısı olması nedeniyle, ortaya farklı uygulamalar çıkarmaktadır.

Maddi unsurun oluşması için vergi zıyının gerçekleşmesi gerekli değildir.³⁴ Eylemin yapılmış olması suçun gerçekleşmesi için yeterlidir.³⁵ Bir başka ifade ile neticesi harekete bağlı olan suçlardandır.³⁶ Vergi zıyı tehlikesi veya kamu düzenin bozulması durumlarında da maddi unsur gerçekleşmiş olur. 4369 sayılı Yasa'yla yapılan değişikliklerle netice itibari ile zarar suçu olmaktan çıkarılmış ve tehlike suçuna³⁷ dönüştürülmüştür. Tehlike hukuka aykırı bir neticeyi doğurma ihtimalidir. Eski düzenlemede vergi zıyının gerçekleşmesi gerekmesine karşın 4369 sayılı Yasa ile vergi zıyının gerçekleşmiş olması şartı aranmamaktadır.³⁸

Yargıtay bazı kararlarında; V.U.K.'nun "Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası" başlıklı 359 uncu maddesinin b bendi, vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen ve saklanan ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin veya bu belgeleri kullananların kaçakçılık suçundan yargılanacağı vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin suçun oluşumu için yeterli olduğu ve belgelerin kullanılmasının, vergi zıyı doğması şartını aramasına gerek olmadığı, belirtilmektedir.³⁹

³² KARAARSLAN Mehmet, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 2006/64, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-64-226-17.01.2014> s.129

BAYKARA, Bekir, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri" Vergi Dünyası Dergisi Mayıs-2004 Sayı:273 s.12, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3334-04.04.2014>

³³ BUDAK Yılmaz, "Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur" Vergi Dünyası Eylül /2010 Sayı:349 s.12

³⁴ KIZILOĞLU Şükür, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı", Yaklaşım, Yıl: 6, S. 69, Eylül 1998, Vergi zıyı unsurunun kanun metninden çıkarılmasının doğru olmadığı ifade edilmiştir, (Sahte Belge...) s.27

HATİPOĞLU, Muzaffer - PARLAR, Ali, Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar, Ankara, 2005. s.169;

Uysal, Ali - Eroğlu, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 2005. s. 671.

³⁵ CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul-Kasım 2004. s. 282;

Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Ocak 2004, s. 963.

³⁶ OKTAR Ateş, Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk, Vergi Sorunları, S. 167, Ağustos 2002. s. 119.

³⁷ YİĞİT Uğur, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul Mart 2004. s. 156.

³⁸ KARAARSLAN Mehmet "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 64, 2006 s.125

³⁹ Yrg. 11. C.D. 23.06.2004, E:2003/5778, K:2004/5696

Yrg. 11. C.D. 26.06.2007, E:590/4440; Saniğe isnat edilen sahte fatura kullanma suçu, hususi belgede sahtecilik suçunu değil, 213 sayılı V.U.K.nun 359'uncu maddesi kapsamında kalan suçu oluşturmaktadır.

Belgede sahtecilik irdelenirken; 4208 sayılı Kara para Aklanmasının Önlenmesi Dair Kanun'un göz ardı edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ticari faaliyetler kullanarak, suçtan elde edilmiş malvarlığı değerlerinin yasadışı kaynağını gizlemek ve bunlara yasal bir görünüm kazandırmak olarak tanımlanabilen ve yüksek/düşük faturalama, birden fazla fatura kesme, eksik/fazla sevkiyat ve mal veya hizmetin tanımının çarpıtılması gibi ticarete dayalı aklama yöntemlerinin de, dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁰

Bu nedenle; düzenlenen sahte fatura, ticari bir işlemde ve aynı zamanda elde edilen ekonomik değere yasal görünüm kazandırılması yanında, aklama suçunun maddi unsuru oluşturduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin (b) bendini ihlal etmiş hem de bu parayı aklamak için 4208 sayılı Kara Paranın Aklanması Hakkında Kanun'un 2-b maddesini ihlal etmiş ise, fail hakkında 5237 sayılı T.C.K.'nun 44 üncü maddesi gereği tek ve daha ağır ceza verilmek suretiyle fikri içtima kuralları uygulanacaktır.⁴¹

5- BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinde; "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili

olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." hükmü yer almaktadır.⁴²

Vergi suçunun inceleme elemanı tarafından Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi "dava şartı"dır. Bu nedenle vergi incelemesi ve bu inceleme sonucu düzenlenen vergi suçu raporunun, ceza muhakeresinde özel bir önemi vardır.⁴³ Bunun yanında vergi inceleme elemanı fiilin işlenmesinde kast unsurunun olduğuna veya olmadığına ilişkin tespit ve değerlendirmelerini yapılmasına engel olmadığından, vergi inceleme elemanı kast unsurunun yokluğunu bildirmiş bile olsa nihai olarak, Cumhuriyet Savcılığı'nca karar verilecektir.⁴⁴

⁴⁰ BERİK Tahir Cem, "Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele Açısından Dış Ticaret İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Bankacılar Dergisi 2010/Eylül Sayı:74. S.88 <https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/dergi74.pdf> - 02.04.2014

⁴¹ BUDAK Yılmaz, "Aklama Suçu İle Vergi Usul Kanundaki Usul Kanunundaki Hapis Cezasını Gerektiren Suçların İlişkisi, Vergi Dünyası Dergisi Mart/2008 Sayı:319, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4939> -23.12.2013

⁴² Yrg. 11. CD. 14.11.2007 E:2006/6740, K:2007/7940; Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle katılanın muhasebecisi olan sanığın giyim yardımından yararlanacak kişilerce kullanılmak üzere sahte faturalar düzenlemekten ibaret eyleminin anılan Yasa'nın 359/b-1 maddesinde öngörülen suç oluşturacağından, 213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C.Savcılığı'nın, hemen ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı'na bildirilmesine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamlı suç vasfında yanılıya düşülerek özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması, yasaya aykırıdır.

⁴³ BAYKARA, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri" s.12

⁴⁴ BUDAK, "Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur." s.13

Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21/1 maddesinde "suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır ve kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir" hükümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde,⁴⁵ suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup, kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi gerektiğinden, sahte fatura kullanan mükellefin hapis cezası ile cezalandırılabilmesi için sahte faturayı bilerek kullanmış olması gerekir. Sahte faturanın bilerek kullanılması, suçun manevi unsuru oluşturur. Sahte fatura bilerek kullanıldığının ispatı öne çıkmaktadır.⁴⁶ Kastın varlığı yine aranacak ve kastın varlığı iddia makamı tarafından ispat edilecektir. Ancak doktrinde bu düzenleme ile vergi idaresinin mükellefin kasıtlı olduğunu ispat etmesi zorunluluğunun olmadığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle; mükellef, bilerek kullanmadığını yani kastı olmadığını ispat etmek suretiyle cezadan kurtulabilecektir.⁴⁷

3568 sayılı Yasa'da serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler için herhangi bir sorumluluk müessesesi düzenlenmemiştir. Bu eksiklik Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer Madde 227 ile tamamlanmaya çalışılmıştır. Esas itibarıyla bahse konu madde sadece serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirleri değil, yeminli mali müşavirleri de içine alacak şekilde tüm meslek mensupları için düzenlenmiştir. Bu madde ile Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınınca imzalanması mecburiyetini getirebilmeye yetkili kılınmış, Bakanlık da yaptığı tebliğ düzenlemeleri ile bu yetkisini kullanmıştır. Bahse konu maddenin 2'nci fıkrasında ise, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları

beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere "uygun" olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.⁴⁸ Mali müşavirlerin sahte belge düzenlenmesindeki sorumluluğu, sahte faturayı bilerek kullanılması halinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu yönünden sorumlu tutulması gerekeceğinden, uygulamada mali müşavirin faturanın sahte olduğunu bildiğinin tespit etmek zor olduğundan, Maliye Bakanlığı, sahtecilikten dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu kılarak, aynı zamanda sahtecilik fiilinde caydırıcılık sağlamaktadır.

Ceza hukuku sistemimiz ve gerekse özel kanunlarla ilişki başlığını taşıyan 5237 sayılı T.C.K 5 nci maddesi göz önüne alınınca, T.C.K genel hükümlerinin özel kanunlar içinde cari olduğu, suçta kastın aranması gerektiği dolayısıyla, sadece eylemin yapılmış olmasının cezalandırma için yetmeyeceği söylenebilir.⁴⁹

Sahte fatura düzenlemekten ibaret eylem, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesinde öngörülen suçtu oluşturur. Suçun işlendiğini haber alan Cumhuriyet Savcılığı ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi gerekir. Kamu davasının açılması hususunun inceleme sonucunun bildirilmesine kadar ertelenmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi'nin 10/02/2011 tarihli Kararı'nda bahis konusu yapıldığı üzere, Yargıtay dava şartı olan Gelir İdaresi Başkanlığı ya da Defterdarlık mütalaası alınmadan açılan kamu davasının yargılamasına devam

⁴⁵ KARAARSLAN Mehmet, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s.129

⁴⁶ BUDAK, "Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur". s.11

⁴⁷ CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul-Kasım 2004, s. 112.

⁴⁸ OZANSOY Ahmet, "SMMM ve YMM'LERİN SORUMLULUKLARI" Yaklaşım Dergisi Ağustos 2007 Sayı 176 – 31.05.2014 <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=103,1498,b&title=smmm-ve-ymm%92lerin-sorumluluklari>

⁴⁹ KARAARSLAN Mehmet, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s.129

edilmesini yasaya aykırı bulmakta olup bu uygulama istikrar kazanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.⁵⁰

Bazı uygulamalarda ve özellikle vergi inceleme elemanları tespit ettikleri vergi suçuna ilişkin ticari faturada yapılan sahtecilik (Sahte Fatura/Naylon Fatura) için, bilerek ve isteyerek olmadığı, yani kastın bulunmadığı savı ile vergi suçu raporu düzenlenmezsin, tarhiyatı uzlaşma kapsamına sokularak, sahte fatura kullanımını, 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği nedeniyle, Cumhuriyet Savcılığı’na bildirimde bulunulmamaktadır.^{51,52} Uygulamada aynı kişinin düzenlediği sahte faturaları, kullanan farklı kişiler hakkında vergi idaresince farklı farklı değerlendirmeler yapılmakta, kimi için kast unsurunun olmadığı savıyla, bildirimde bulunulmaması, Anayasa’daki kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁵³

Gümrük beyannamesi ekinde yer alan sahte ticari faturanın şirketin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi, V.U.K.’nun 359 uncu maddesine göre kaçakçılık suçunu oluşturduğundan, bu konunun ayrıca inceleme/soruşturma raporlarında irdelenmesi gerekmektedir.⁵⁴

Bilindiği üzere; vergi inceleme elamanı, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal etmesi veya gecikme göstermiş olması durumunda, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 279 uncu maddesi gereğince altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

6- ZAMANAŞIMI SÜRELERİ

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Dava Zamanaşımı” başlıklı 66 ncı maddesinde; “(1) Kanunda başka türlü yazılmış olan hâller dışında kamu davası; d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda on beş yıl, e) Beş yıldan fazla olmak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer. (2) Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer. (3) Dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hâlleri de göz önünde bulundurulur. (4) Yukarıdaki fıkralarda yer alan sürelerin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur; seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır. (5) (5377 Sayılı Kanun ile değişik hali) Aynı fiilden dolayı tekrar yargılamayı gerektiren hallerde, mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresi yeni baştan işlemeye başlar. (6) Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs hâlinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suç-

⁵⁰ *Anayasa Mahkemesi 10.02.2011, E:2009/89 K:2011/40, 07.04.2014-http://www.alomaliye.com/2012/anayasa_mahkemesi_karari_e2009_89.htm*

⁵¹ BUDAK, “Sahte Fatura Kullanani Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur.” s.10-11

⁵² BAYKARA Bekir, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi” *Vergi Dünyası Dergisi Eylül/2005 Sayı:289, 12.01.2014, www.baykara-aymm.com/.../Naylon_Faturanin_Kriminolojik_Analizi.docs.4*

⁵³ BAYKARA, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, s.4

BUDAK, “Sahte Fatura Kullanani Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur.” s.13

⁵⁴ BUDAK, “Sahte Fatura Kullanani Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur.”, s.13

larda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kim-seler tarafından işlenen suçlarda çocuğun on sekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.....” hükmü yer almaktadır.

01/06/2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5 inci maddesinde, Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin, özel ceza kanun-ları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun 66 ncı maddesinin 1. fıkrasının e bendi de dikkate alındığında, resmi ve özel belgede sahtecilik ve kaçakçılık suçunda hapis cezasının, beş yıldan fazla olmaması nedeniyle, dava zamanaşımı sekiz yıl olarak dikkate alınacaktır. Zaten 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddenin (b) bendinde, 5728 sayılı kanun ile yapılan değişiklik gerekçesinde, suç karşılığı uygulanacak yaptırım bakımından Türk Ceza Kanunu’nun belgede sahtecilik hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle dava zamanaşımı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 66/1-e maddesine göre maksimum hapis cezası, beş yıldan fazla olmaması nedeniyle sekiz yıldır.

Sonuç

Belgelerde sahteciliğin, gerçeğin taklit veya tah-rifinin aldatma yeteneği olması, zarar olanak veya olasılığı bulunması, kasten (zarar verme bilinciyle) yapılması gerekir. Diğer taraftan; belgenin sahte olduğunu bilerek kullandığının ispatı, her olayda farklı kriterler ele alınarak dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi ile ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Gümrük idarelerinde, gerçek bilgileri taşımayan ticari fatura/ayrıntılı ticari fatura paralelinde düzenlenmiş olan gümrük beyannamesi için faillerin, vergi kaybına sebebiyet vermiş iseler, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3/2 nci maddesi ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 210 uncu madde ile 204 üncü maddesine istinaden, resmi belgede sahtecilik suçundan dolayı yargılanması gerekmektedir. Sahte belge ile ilgili kişilerin suça dahililerinin tespiti her zaman belirgin değildir. Gümrük idare-

sine gümrük beyannamesi ile beyanda bulunan gümrük müşavirinin, ithalat şirketinde çalışanların ve gerekse mali müşavirler ile şirket muhasebe müdürlerinin, olaydaki hukuki durumlarının sorgulanması gerekmektedir. Uygulamada aynı benzer olayda farklı değerlendirmeler yapılabilmekte, bu adaletsizliği ortaya çıkarmaktadır.

4369 sayılı Kanunla V.U.K.’nin vergi suçunun düzenlendiği 344 üncü maddesindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda, bile-rek kullanma ibaresinin kaldırılması, suç ve cezanın, 359 uncu maddeye alınmasıyla, vergi suçunda kast unsurunun bulunduğu veya bulunmadığı konusunda, duraksama ve tereddütler ortaya çıkmıştır.

Maliye Bakanlığı’nın konuya ilişkin olarak yayımlanmış olduğu 306 sayılı V.U.K. Genel Tebliği ile failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti ve kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve istenerek işlenmiş olmasını ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında, bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellef adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Vergi incelemesi yapanlar benzer bir olayda, Cumhuriyet Savcılığı’na bildirimde bulunma veya bulunmama yönünde farklı uygulamalar yapabilmektedirler. Bu durum kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle; sahte faturanın muhasebe kayıtlarında kullanılmasına ilişkin kast ve bildirim zorunluluğu hususunda uygulamada birlik sağlanması için, tereddütleri ortadan kaldıracak düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

Kaynakça

* BAYKARA Bekir, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi” Vergi Dünyası Dergisi Eylül/2005 Sayı:289, www.baykaraymm.com/.../Naylon_Faturanin_Kriminolojik_Analizi.doc -12.01.2014

- * BAYKARA, Bekir, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri" Vergi Dünyası Dergisi Mayıs-2004 Sayı:273, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3334> – 04.04.2014
- * BERİK Tahir Cem, "Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele Açısından Dış Ticaret İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Bankacılar Dergisi 2010/Eylül Sayı:74, <https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/dergi74.pdf> - 02.04.2014
- * BUDAK Yılmaz, "Aklama Suçu İle Vergi Usul Kanundaki Usul Kanunundaki Hapis Cezasını Gerektiren Suçların İlişkisi, Vergi Dünyası Dergisi Mart/2008 Sayı:319, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4939> - 23.12.2013
- * BUDAK Yılmaz, "Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur" Vergi Dünyası Eylül /2010 Sayı:349
- * CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul-Kasım 2004
- * CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul-Kasım 2004
- * DOĞAN İhsan, DİRİL Funda, Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Kullanıcıların Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu Vergi Dünyası, Temmuz/2003, Sayı:263 <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5390> -01.04.2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=NYSJ2XLX533UXDP1&type=teblig-04.04.2014>
- * ERMAN Sahir, "Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku Cilt 1" İstanbul-1992
- * ERMAN, Sahir/Özek Çetin, "Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar", İstanbul-1996
- * Gelir Paketi, Kıymet Kontrolü Uygulama Kılavuzu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara-2014
- * GÖKCAN Hasan Tahsin "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)." Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 2010/1 <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2010-1/2010-1-gokcan.pdf>, 12.01.2014
- * GÖKCAN Hasan Tahsin, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.204)" Ankara Barosu Dergisi, Yıl:67, Sayı:2009/3, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2009-3/7.pdf> - 12.01.2014
- * HATİPOĞLU, Muzaffer- PARLAR, Ali, Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar, Ankara, 2005
- * KAHRAMAN Erkut Güçlü, "Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesinin Belgede Sahtecilik Suçlarıyla İlişkisi", İzmir Barosu Dergisi Mayıs/2013
- * Candan Turgut, "Vergi Suçları ve Cezaları" İstanbul-Kasım 2004
- * KARAARSLAN Mehmet "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 64, 2006
- * KARAARSLAN Mehmet, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi" TBB Dergisi, Sayı 2006/64, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-64-226-17.01.2014>
- * KELEÇİOĞLU M. Aykut, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I", Yaklaşım Dergisi Ekim 2000, Sayı:94
- * KIZILOTLU Şükrü, "Danıştay Kararları ve Özelgeler/Muktezalara Cilt:2" Yaklaşım Yayınları, Ankara-1994
- * KIZILOTLU Şükrü, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhatabı", Yaklaşım, Yıl: 6, S. 69, Eylül 1998
- * OKTAR Ateş, Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk, Vergi Sorunları, S. 167, Ağustos 2002
- * OZANSOY Ahmet, "SMMM ve YMM'LERİN SORUMLULUKLARI" Yaklaşım Dergisi Ağustos 2007 Sayı 176 – 31.05.2014 <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=103,1498,b&title=smmm-ve-ymm%92lerin-sorumluluklari>
- * ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Ocak 2004
- * Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Ocak 2004
- * TEZCAN Durmuş/Erdem M.Ruhan/Önök R.Murat, "Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku", 6. Baskı, Ankara-2008
- * TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku Özel Kısım, Ankara 2005
- * Uysal, Ali - Eroğlu, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 2005
- * UZUNÖZ İbrahim, Çeviri ASOSAI Yolsuzluk Ve Sahtecilikle Mücadele Rehberi Sayıştay Dergisi Ocak-Mart/2006, Sayı:60, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der60tam.pdf> - 01.04.2014
- * ÜNVER Yener, "YTCK'da Kusurluluk", Ceza Hukuku Dergisi, 2006, Sayı:1
- * YAĞAN Haldun. "Kaçakçılık Suçlarında Nitelikli Haller" Gümrük Dünyası Dergisi 2013/3, Sayı:78
- * YİĞİT Uğur, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul Mart 2004
- * 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve gerekçesi www.tbmm.gov.tr
- * 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ve gerekçesi www.tbmm.gov.tr
- * 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve gerekçesi www.tbmm.gov.tr
- * 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve gerekçesi www.tbmm.gov.tr
- * 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve gerekçesi www.tbmm.gov.tr