

**ÖZEL EVRAKTA SAHTECİLİK SUÇU AÇISINDAN SERMAYE PİYASASI
KANUNU'NDA DÜZENLENEN USULSÜZLÜK SUÇUNA (MD. 112/ 2) İLİŞKİN
SORUNLAR VE ÖNERİLER**

*ISSUES AND PROPOSALS ON THE PROVISIONS OF IRREGULARITIES REGULATED IN THE
CAPITAL MARKETS LAW (Art. 112/ 2) IN TERMS OF FORGERY IN PRIVATE DOCUMENTS*

Araştırma Makalesi
Muammer KETİZMEN*

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	558
I. GENEL OLARAK BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARI.....	560
A. RESMİ BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU.....	560
B. ÖZEL BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU	562
II. FİKRİ SAHTECİLİK VE MADDİ SAHTECİLİK AYRIMI AÇISINDAN SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA YER ALAN USULSÜZLÜK SUÇUNA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME	563
SONUÇ	571
KAYNAKÇA.....	573

DOI: 10.32957/hacettepehdf.1107616

Makalenin Geliş Tarihi: 25.04.2022

Makalenin Kabul Tarihi: 05.05.2022

* Dr. Öğretim Üyesi, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku
Anabilim Dalı.
E-posta: ketizmen@hacettepe.edu.tr

ORCID: 0000-0001-6357-2960

Bu makale Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Araştırma ve Yayın Etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

ÖZ

Türk Ceza Kanunu'nda kamu güvenine karşı suçlar arasında düzenlenen resmî belge ve özel belgede sahtecilik suçlarına ilişkin düzenlemeler incelendiğinde bu suçlardan sadece resmî belgede sahtecilik açısından fikri sahtecilik/ içerik sahteciliğinin kabul edildiği görülmektedir. Fikri sahtecilikte özü itibarıyla belgeyi düzenlemeye yetkili kişi tarafından gerçekte hiç ilgisi olmayan bir içerik oluşturulmakta veyahut gerçekte var olan bir olay veya olgu gerçekten farklı biçimde içeriğe dönüştürülmektedir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 112. maddesinde “Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük” olarak tanımlanan suç düzenlenmiş olup bu hükmün aslında belgede sahtecilik suçun yönelik birtakım hükümler içermekte ve genel olarak TCK'ye atıf yapılmış, söz konusu atıf hükmünde özel evrakta sahtecilik suçu açısından bir istisna da getirilmiş ve Türk Ceza Kanunu'ndaki özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, “sahte belgenin kullanılmış olması şartının aranmayacağı” düzenlemesi getirilmiştir. Aşağıda bu istisna hükmünün anlam, kapsam ve sonuçları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Özel belge, Belgede sahtecilik, Sermaye piyasası kanunu, Usulsüzlük, Fikri sahtecilik

ABSTRACT

When the regulations regarding the forgery of official and private documents, which are crimes against the public trust, are examined in accordance with the Turkish Penal Code, it shall be seen that immaterial forgery is provided only in terms of forgery of official documents. In immaterial forgery, the content of the document is totally irrelevant to reality or transforms the fact or phenomenon from reality to contrary to facts by the public agent who is authorized to issue the official document.

The crime defined as “Irregularity in statutory reports, accounting records, financial statements and reports” is regulated in Art. 112 of the Capital Markets Law, and it is seen that this article actually comprises some forms of forgery in documents. In the provision, reference is based on the provisions of the Turkish Penal Code, and by this reference, an exception is settled from the point of forgery on private documents. This exception settles that “in order to impose a penalty due to the crime of forgery on private documents, the usage of the forged document shall not be stipulated”. In the present study, it shall be discussed that provision, scope and conclusions in utter detail.

Keywords: Private document, Document forgery, Capital markets act, Irregularity, Immaterial forgery

GİRİŞ

Bilindiği üzere, resmî belgede ve özel belgede sahtecilik suçları, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ("TCK") "Kamu güvenine Karşı Suçlar" başlığı altında düzenlenmiştir. Maddi sahtecilik – fikri sahtecilik ayrımı açısından incelendiğinde TCK'de fikri sahtecilik, sadece resmî evrakta sahtecilik suçları açısından düzenlenmiş olduğu özel evrakta sahtecilik suçu açısından sadece maddi sahteciliğin düzenlendiği görülmektedir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun ("SPKn")112. maddesinde ise "Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük" suçuna yer verilmiştir. Söz konusu maddede düzenlenen ve hukuka aykırılık teşkil eden hareketler açısından genel olarak TCK'nin ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve sadece özel evrakta sahtecilik suçunun unsurlarına istisna getirilerek, özel evrakta sahtecilik suçu açısından kullanma unsurunun aranmayacağı açıkça düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, fikri sahteciliğin 5237 sayılı TCK'de de sadece resmî belgede sahtecilik suçlarında mümkün olduğu dikkate alındığında, SPKn'daki mezkur atıf söz konusu madde kapsamındaki özel belgeler üzerindeki sahtecilikler açısından özel belgede sahtecilik kapsamında cezalandırılmasına yönelik olarak resmî belgede sahtecilik suçuna yaklaştırmakla birlikte, özel belgede fikri sahteciliğin TCK'de düzenlenmemiş olmaması nedeniyle bu husus ceza hukuku açısından sorunlu bir alan yaratmakta; bu sorun sadece teorik düzeyde kalmamakta, içtihat yönünde de tartışmalı hükümlerin oluşmasına sebep olmaktadır.

Nitekim SPKn md. 112/ 2'de sayılan özel belgeler hakkında belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde hem TCK'nin matuf 207. maddesi uygulanmakta, hem de özel belgede fikri sahtecilik olabilirmişçesine içerik sahteciliği değerlendirilmesi yapıldığı görülmektedir. Bu değerlendirme yapılırken ise özel belgede sahtecilik suçunun yalnızca "kullanma" unsuru yok sayılmakta, ancak kanımızca yerinde olmayan biçimde diğer unsurlarının oluşup oluşmadığı, diğer bir deyişle SPKn'daki düzenlemeler açısından özel belgede sahtecilik suçunda fikri sahteciliğin söz konusu olup olmayacağı konusu tartışılmamaktadır.

SPKn'nun 112. maddesinde düzenlenen suça konu belgeler sahtecilik suçu açısından incelendiğinde, bu belgelerin resmî belge niteliğinde olmadığı ya da resmî belge sayılan belge niteliğini taşıdığına ilişkin bir hükme yer verilmediği de görülmekle, bunların özel belge olması nedeniyle sadece özel belgede sahtecilik suçuna vücut verebileceği sonucu çıkar. Haliyle, özel belgede sahtecilik açısından fikri sahtecilik söz konusu olamayacağından, söz konusu belgeler açısından da özel belgede sahtecilik suçu açısından düzenlenen başkasının imzasını taklit ederek belge düzenlenme örneğinde olduğu şekliyle sahte olarak belge düzenlenmesi ya da var olan belgede yetkisiz olarak başkalarını aldatacak şekilde değişiklik yapılması unsurları söz konusu olabilecektir. Bu kapsamda söz konusu atf SPKn açısından söz konusu belgelerin içeriği itibariyle gerçeği yansıtmama ya da farklı bir şekilde yansıtmaya olasılığını içeren fikri sahtecilik olasılığı açısından suskun kalmakta ve TCK sistematikliğini değiştirmemektedir.

Bu açıdan SPKn'nda, bir örneği VUK'ta yer aldığı şekliyle, TCK'nin genel sistematikliğinden ayrılarak özel belge niteliğinde belgelerin içerdiği bilginin gerçeği yansıtmaması olasılığının cezalandırılmasına yönelik suçun unsurunu genişletici bir ilişkin bir düzenlemeye vermediği görülür. Nitekim niteliği gereği özel belge olan kimi belgelerin içeriğinin gerçeğinin yansıtması vergilendirme süreçleri açısından önem arz etmesi nedeniyle VUK'da özel hükümler getirilmek suretiyle, söz konusu Kanunun uygulanmasına yönelik olarak özel belge açısından fikri sahtecilik olasılığı özel suç tiplerinin düzenlenmesi suretiyle kabul edilmiştir. Bir örnekle açıklamak gerekirse, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 359. maddesinde de vergi kaçakçılığı suçu bağlamında bir belge sahteciliği düzenlenmiş ve burada da sözü geçen belgeler özel belge oldukları halde fikri sahteciliğe konu olabilecek biçimde "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" denilerek özel bir "*sahte belge*" tanımı yapılmış ve özel belgeler açısından da fikri sahteciliğin -vergi kaçakçılığı suçları özelinde- dikkate alınacağını açık kanun hükmüyle düzenlenmiştir.

Her ne kadar içeriğinin gerçeği yansıtmasının benzer şekilde önem arz etmesine karşın, SPKn md. 112'de zikredilen belgeler özel belge niteliğinde olup SPKn'nda ise buna ilişkin VUK benzeri bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Buna karşın, SPKn md. 112/ 2 ile ise TCK'ye genel bir atfla yetinilmiş ve sadece belgede sahtecilik suçları

açısından özel belgede sahtecilik suçunda “kullanma” unsurunun aranmayacağı öngörülmüş olmaktadır. Bu karmaşa içerisinde yargı yerlerinin de SPKn md. 112/ 2’yi uygularken, TCK’nin özel belgede sahtecilik suçunun diğer unsurlarının oluşup olmadığını aramaksızın veyahut özel belgede sahtecilik suçunda fikri sahteciliğin mümkün olmadığı göz önüne alınmaksızın, kullanma unsurunun olmamasını her durumda suçun vücut bulmasına yeterli görmeleri, tartışmalı olduğunu iddia ettiğimiz kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu nedenlerle işbu çalışma bünyesinde resmî belgede ve özel belgede sahtecilik suçları genel açıklamalar ile ele alındıktan sonra TCK md. 204/ 2’de yer alan fikri sahtecilik ile md. 207’deki özel belgede sahtecilik suçu üzerinden SPKn md. 112/ 2 incelenecek; benzer olduğu değerlendirilen VUK md. 359’daki gerçeğe aykırı belge kavramı ele alınacak ve SPKn md. 112/ 2 açısından durum değerlendirmesi yapılacaktır.

I. GENEL OLARAK BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARI

A. RESMÎ BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU

Resmî belgede sahtecilik suçları¹, Kamu Güvenine Karşı Suçlar bölümü altında düzenlenmiş olup TCK md. 204 ve devamı maddelerde resmî belgede sahtecilik eyleminin türevlerine yer verilmiştir. Bu noktada yalnızca resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişinin değil; bu eylemlere ek olarak, md. 204/ 2’de görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi gerçeğe aykırı olarak düzenleyen kişinin bu eylemi de cezalandırılmaktadır.

TCK md. 204/ 1’de öngörülen “düzenleme ve değiştirme” eylemleri maddi sahtecilik olarak adlandırılırken, md. 204/ 2’de düzenlenen “gerçeğe aykırı düzenleme”

¹ Tarihçesi için Bkz. GÖKCAN, Hasan Tahsin, “Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, (s. 93 - 126), s. 93 vd.

eylemi “fikri sahtecilik”tir² (içerik sahteciliği³). Diğer bir ifade ile, TCK, resmî belge konusunda, düzenleyen kişinin görevi gereği onu düzenlemeye yetkili olması halinde içeriğin gerçeğe aykırı olmasını müeyyideye bağlamaktadır.

Fikri sahtecilikte belgenin içeriğinin gerçeğe aykırı olması hali, ya gerçekte hiç ilgisi olmayan bir içeriğin oluşturulması, ya da gerçekte olan bir olay veya olgunun gerçekten farklı biçimde belgeye aktarılmasından kaynaklanmakta ve aslında her iki durumda da “uydurma” bir içerik ortaya çıkmaktadır⁴. Ayrıca resmî belgede sahteciliğin bu halinin kısmi olarak da işlenebileceği dikkate alındığında, belgenin düzenlenmesi sırasında yapılacak gerçeğe aykırı eklemeler de fikri sahtecilik kapsamında muhteviyata ilişkin “düzenleme” eylemine girecektir⁵.

² ÖZBEK, Veli Özer / DOĞAN, Koray / BACAKSIZ, Pınar, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 848; YOKUŞ SEVÜK, Handan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 458.

“... [B]u iki sahtekârlık arasındaki farkı tam olarak ortaya koyabilmek için ‘sahte’ deyiminin iki anlamı, yani ‘sahih olmayan’ ve ‘gerçek olmayan’ (doğru olmayan) anlamları arasındaki farka dayanmak gerekir. Evrak sahîh olmadığında maddî sahtekârlık, evrakın sahîh olmasına karşılık gerçek (doğru) olmaması durumunda fikrî sahtekârlık söz konusudur... Bir varakanın sahîhliğinden söz edebilmek için, iki şartın birlikte gerçekleşmesi zorunludur. Birincisi varakanın düzenleyeni gözüken kimse tarafından düzenlenmiş olmasıdır; yani varakanın görünüşteki düzenleyeni ile fiilen düzenleyen kişinin aynı kişi ya da kurum olmasıdır. İkincisi ise, varakanın tağyir edilmemiş, yani değiştirilmemiş olmasıdır... Tağyir son şeklini aldıktan sonra varakada yapılan her türlü değişiklik (örneğin ilave, karalama vb.) olarak anlaşılmalıdır... [V]arakanın sahîh olmaması sonucunu doğuran maddî sahtekârlık sadece iki biçimde söz konusu olur. Birincisi taklit biçimi olup bu, varakanın düzenleyeni gözüken kişi veya kurumdan başka kişi ve kurum tarafından düzenlendiğinde gerçekleşir. İkincisi ise tağyir biçimi olup bu varakanın görünüşteki düzenleyeni tarafından kaleme alınmasından sonra az önce belirtilen değişikliklere uğraması durumunda gerçekleşir... Tağyir veya taklit edilmemiş, yani sahîh olan bir yazılı belgenin doğru olmayan beyanları içermesi halinde sahtekârlığın daime fikrî olduğunu kabul etmek gerekir.” EREM, Faruk / TOROSLU, Nevzat, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2003, s. 258-259. Ayı yönde, TOROSLU, Nevzat, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 229-230.

765 sayılı mülga TCK’de mevcut maddi ve fikri sahtecilik ayrımının bugün artık gerekli olmadığı, fikri sahteciliğin de maddi sahtecilik hükümlerinde yaptırıma bağlandığı, her iki halde de belgenin başlangıçtan itibaren sahte olduğu yönündeki görüşler için; Bkz. ERMAN, Sahir, **Ticari Ceza Hukuku C. III, Sahtekarlık Suçları**, İstanbul, 1987, s. 296-301; GÖKÇEN, Ahmet, **Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204-212)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 316. Kanaatimizce, “sahte” ve “gerçeğe/ içeriğe” aykırılık birbirinden farklı kavramlar olup işbu çalışmada Erem ve Toroslu’dan yukarıda aktarılan bu ayırım esas alınacaktır.

³ EREM / TOROSLU, 2003, s. 259, TOROSLU, 2005, s. 228.

⁴ KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 775 - 776.

⁵ KOCA / ÜZÜLMEZ, 2020, s. 778. Ayrıca Koca / Üzülmöz, kamu görevlisinin “görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu” belgedeki sahteciliğin yanı sıra “görevi dolayısıyla” düzenlediği belgeleri

Maddi ve fikri sahtecilik arasındaki en temel fark belgenin niteliği konusunda ortaya çıkmaktadır. Maddi sahtecilik hem resmî hem de özel belgede söz konusu olabilirken, fikri sahtecilik yalnızca resmî belge üzerinde gerçekleştirilebilmektedir⁶. Bu anlamda fikri sahteciliğin, sadece kamu görevlisi tarafından işlenebilen bir suç olarak özgü suç⁷ olması da bunun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu görevlisince bu belgenin maddi unsurlar açısından düzgün düzenlenmesi halinde (*ki fikri sahteciliğin tartışılması noktasında, üretilen belgenin halihazırda tüm şekil unsurları da içeriyor olması gerekmektedir*), belge artık o kamu görevlisine izafe edilebilir olduğundan TCK md. 204/ 2 uyarınca suç oluşacaktır⁸.

B. ÖZEL BELGEDE SAHTECİLİK SUÇU

Özel belgede sahtecilik suçları da Kamu Güvenine Karşı Suçlar bölümü altında düzenlenen suçlardandır. TCK md. 207 ile düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu açısından öngörülen eylemler “bir özel belgeyi sahte olarak düzenlemek” veya “gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek” şeklinde olmakla birlikte bu eylemler açısından ayrıca ve birlikte bulunması gereken bir “kullanma” eylemi getirilmiştir⁹. “Kullanma”, ilgili özel belge gerçek olsa idi hangi amaca hizmet edecek ise o amaç için faaliyette bulunulması¹⁰ veya belgenin aldatılan kişi tarafından algılanabilir hale gelmesi¹¹ olarak ifade edilmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrası gereğince, bu sahte

de bu kapsamda kabul edilmesi gerektiğini ifade etmekte; bu ayrıma örnek olarak, fakülteyi bitiren öğrenciye tanzim edilen diplomanın görevi gereği düzenlenen belge, öğrencinin talebi üzerine verilen öğrenci belgesinin ise görev dolayısıyla düzenlenen belge olduğu ve gerçeğe aykırı düzenlenme halinde fikri sahtecilik kapsamında olduğu açıklaması verilmektedir.

⁶ ÖZBEK, Veli Özer, **Ekonomi Ceza Hukuku, İkinci Kitap - Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 540; GÖKCAN, 2009, s. 110.

⁷ KOCA – ÜZÜLMEZ, 2020, s. 776.

⁸ KOCA / ÜZÜLMEZ, 2020, s. 777.

⁹ YOKUŞ SEVÜK, Handan, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt 24, Sayı 41, (s. 229 – 255), s. 237.

¹⁰ MERAN, Necati, **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 688; YOKUŞ SEVÜK, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 2019, s. 237; TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖNOK, R. Murat, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 954.

¹¹ KOCA / ÜZÜLMEZ, 2020, s. 780.

özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de cezalandırılmaktadır. 208. maddede ise gerçek bir özel belgeyi bozma, yok etme veya gizleme eylemleri cezalandırılmaktadır.

Suçun maddi konusunu oluşturan özel belge, kamu görevlisince kamu görevi dışında tanzim edilen belgeler de dahil olmak üzere, resmî belge özelliğini taşımayan her türlü evrak olarak ifade edilmektedir¹². Nitekim bir belgenin özel belge sayılması için TCK md. 210'da sayılan resmî belge hükmündeki belgelerden de kabul edilmemiş olması gerektiği eklenmelidir¹³.

II. FİKRİ SAHTECİLİK VE MADDİ SAHTECİLİK AYRIMI AÇISINDAN SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA YER ALAN USULSÜZLÜK SUÇUNA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Bilindiği üzere özel evrakta sahtecilik suçu ile resmî evrakta sahtecilik suçu düzenlenişi itibariyle asıl olarak iki açıdan birbirinden ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi resmî evrakta sahtecilik suçunda diğerinden farklı olarak fikri sahteciliğin de cezalandırılıyor olması, diğeri ise özel evrakta sahtecilik suçu açısından belgenin kullanılması zorunluluğunun aranmasıdır.

Nitekim fikri sahtecilik, bir diğer adıyla içerik sahteciliği, resmî evrakta sahtecilik suçunun düzenlendiği TCK md. 204/ 2'de bir seçimlik bir hareket olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu görevlisinin düzenlemeye yetkili olduğu belgeyi gerçeğe aykırı düzenlemesi fikri sahtecilik kabul edilmektedir¹⁴. Bu anlamda fikri sahteciliğin sadece resmî belge¹⁵ ve bu kapsamda kamu görevlisince görevi gereği düzenleyebileceği bir

¹² GÖKÇEN, 2018, s. 72.

¹³ TCK md. 210; “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. (2) 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 hükmolünür”.

¹⁴ Bkz. yukarı dipnot 2.

¹⁵ ÖZBEK / DOĞAN / BACAŞIZ, 2020, s. 849.

belge konusunda işlenebilmesinin mümkün olması nedeniyle suçun özgü suç niteliği taşıdığı ve bu genel kurala yine TCK'de getirilen bir düzenleme ile istisna getirildiği de görülmektedir. TCK md. 210'da resmî belge hükmünde sayılan belgeler sınırlı sayıda belirtmek suretiyle bunlar hakkında sahtecilik fiillerinin de resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirileceği açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır.

TCK'de de yer verilen bu ayırım “sahte” ve “gerçeğe aykırı” olmanın birbirinden farklı şeyler olmasına dayanır¹⁶. Bilhassa TCK md. 204/ 2 bağlamında düşünüldüğünde, gerekli unsurları taşımasının yanı sıra belgeyi düzenleyen kişi buna yetkiliyse belge, usulüne uygun düzenlenmiş olacak ve fakat içerik açısından gerçeğe aykırı olma özelliğini taşıyacaktır. Bu da belgenin dış görünüş açısından bir sorun görülmemesi¹⁷, belgenin “sahih” olması¹⁸; ancak geri planındaki hukuki ilişkinin olmaması veya farklı olması ya da belgenin konusunu oluşturan hususların gerçeği yansıtmaması anlamına gelmektedir. Şüphesiz özel belgenin de içerik itibarıyla geride kalan gerçeği yansıtmaması mümkündür. Ancak özel belge açısından böyle bir durum TCK anlamında cezalandırılmayan bir muvazaaya¹⁹ veyahut unsurların oluşması halinde başka suçlara vücut verebilecektir.

Diğer bir farklılık ise kullanma unsurunun her iki suç açısından farklı düzenlenmesinde kendisini göstermektedir. Buna göre resmî evrakta sahtecilik suçunun tamamlanması açısından evrakın kullanılması zorunluluğu aranmayarak kullanma hareketi seçimlik hareketlerden birine indirgenmiş iken özel evrakta sahtecilik suçu açısından, üzerinde sahtecilik yapılmış olan belgenin “kullanılması” zorunluluğu aranmıştır.

Bu iki ana noktadan hareketle özel belgede sahtecilik suçu açısından iki hususun önem arz ettiği sonucu çıkar. Bunlardan birincisi özel belgede fikri sahteciliğin söz

¹⁶ ÖZBEK / DOĞAN / BACAŞIZ, 2020, s. 848.

¹⁷ ATALAN, Mustafa, **Dolandırıcılık Sahtecilik ve Güveni Kötüye Kullanma Suçları Şerhi Uygulamalı – Yorumlu – Analizli**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 949; TEZCAN / ERDEM / ÖNOK, 2020, s. 1052.

¹⁸ GÖKÇEN, 2018, s. 315.

¹⁹ ÖZBEK / DOĞAN / BACAŞIZ, 2020, s. 849; ÖZBEK, 2021, s. 540.

konusu olamayacağı, sadece maddi sahtecilik yapılabileceğidir. Diğeri ise, sırf özel belgede sahtecilik fiilinin gerçekleştirilmiş olmasının tek başına cezalandırılabilir bir fiil olmadığıdır; asıl olarak sahte belgenin kullanılması esas alınmıştır.

Aşağıda bu iki husus açısından “Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük” suçunun düzenlendiği SPKn md. 112’nin özellikle 2. fıkrasında yer alan atıf hükmü ve özel evrakta sahtecilik suçu açısından getirilen istisna inceleme konusu yapıldığında suç sonuçlar ortaya çıkar²⁰.

SPKn’nun²¹ “Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük” başlıklı 112. maddesinin 2. fıkrasında “*finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleme, gerçeğe aykırı hesap açma, kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapma ve yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleme ile düzenlenmesini sağlama*” eylemlerinin kasıtlı olarak işlenmesi suç olarak düzenlenmiş ve bu eylemlerin, (5237 sayılı TCK’ye atıfla) TCK’nin ilgili maddelerine göre cezalandırılacağı hükme bağlanmış ve devamında özel evrakta sahtecilik suçu açısından bir istisnaya yer verilmiştir²². Buna göre, finansal tablo ve raporların, hesapların, kayıtların, bağımsız denetim ve değerlendirme raporlarının gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleme, gerçeğe aykırı açılma, muhasebe hilesi içerme, yanlış veya yanıltıcı düzenleme ile düzenlenmesini sağlama eylemlerine konu edilmeleri hallerinden herhangi birinde “*özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranma*”yacağı hükme bağlanmıştır.

İşbu çalışmanın konusu, söz konusu suçun tüm unsurları itibariyle ayrıntılı olarak incelenmesi değildir. Burada asıl olarak söz konusu hükmün kapsamının, özel evrakta

²⁰ İşbu çalışmanın konusu, söz konusu suçun tüm unsurları itibariyle ayrıntılı olarak incelenmesi değildir. Burada asıl olarak söz konusu hükmün kapsamının, özel evrakta sahtecilik suçu açısından yer verilen istisna düzenlemesinin kapsam ve sonuçları üzerinden ele alınması amaçlanmakta; SPKn md. 112/ 2 ile düzenlenen suç ile ilgili suçun unsurları incelemesine geçilmeyerek doğrudan yukarıdaki başlıklarda da yer verilen özel belgede sahtecilik ve fikri sahtecilik hususları çerçevesinde bir değerlendirme sunulmaktadır.

²¹ Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun Numarası: 6362, Kabul Tarihi: 6.12.2012, RG 30.12.2012/28513.

²² Benzer hüküm 2499 sayılı Mülga SPKn’nda da yer almaktadır (md. 47/ B). Hükme göre; “*Gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanlar, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır*”.

sahtecilik suçu açısından yer verilen istisna düzenlemesinin kapsam ve sonuçları üzerinden ele alınması amaçlanmakta; SPKn md. 112/ 2 ile düzenlenen suç ile ilgili suçun unsurları incelemesine geçilmeyerek doğrudan yukarıdaki başlıklarda da yer verilen özel belgede sahtecilik ve fikri sahtecilik hususları çerçevesinde bir değerlendirme sunulmaktadır.

Bu kapsamda incelendiğinde, madde lafzından hareketle belirtmek gerekirse, SPKn md. 112/ 2’de sayılan “*finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleme, gerçeğe aykırı hesap açma, kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapma ve yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleme ile düzenlenmesini sağlama*” eylemlerinin söz konusu olması halinde TCK’nin ilgili hükümlerine göre cezalandırılması yoluna gidilecektir. Söz konusu belgeler incelendiğinde ise bu belgelerin resmî belge olmadığı gibi resmî belge sayılan belgelerden de sayılmadığı bu belgelerin özel belge niteliğini taşıdığı görülmektedir. Haliyle sahtecilik fiilleri açısından öncelikli olarak gündeme gelecek hüküm TCK’de yer alana özel evrakta sahtecilik suçudur. SPKn gereği özel belgede sahtecilik suçu açısından yapılacak değerlendirmede suçun “kullanma” unsuru dışındaki tüm unsurları yine TCK’ye göre belirlenmek durumunda olacaktır.

Fikri sahteciliğin 5237 sayılı yeni TCK’de de yalnızca resmî belgede sahtecilik suçlarında mümkün olduğu dikkate alındığında, “*Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz*” hükmü, ceza hukuku açısından sorunlu bir alan yaratmakta; bu sorun sadece teorik düzeyde kalmamakta, içtihat yönünde de tartışmalı hükümlerin oluşmasına sebep olmaktadır. SPKn md. 112/ 2’de sayılan özel belgeler hakkında belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde hem TCK’nin matuf 207. maddesi uygulanmakta, hem de özel belgede fikri sahtecilik olabilirmişçesine içerik sahteciliği değerlendirmesi yapıldığı görülmektedir. TCK’ye atıfla bu değerlendirme yapılırken ise özel belgede sahtecilik suçunun yalnızca “*kullanma*” unsuru yok sayılmakta, ancak kanımızca yerinde olmayan biçimde diğer unsurlarının oluşup oluşmadığı, diğer bir deyişle özel belgede sahtecilik suçunda fikri sahteciliğin olmayacağı konusu tartışılmamakta veyahut üstü kapalı geçilmektedir.

Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin yakın tarihli örnek az sayıdaki kararında da bu yönde hüküm kurulduğu görülmektedir. Örneğin, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketin yönetim kurulu üyeleri olan sanıkların, denetleme raporundaki mali tablo ve faaliyetlerinden hareketle, MTE ile olan borç ilişkisinde karşılık gideri ayrılması gereken alacakların MTE'nin mali tablolarında aktif varlık olarak gösterilmeye çalışılması, yapılan işlemler ile grup şirketlerinin MTE'ye borçlu durumuna düşürülmesi ancak bu şirketlerinin aktiflerinin tamamına yakını sermayesi karşılıksız kalmış şirketlerden olan alacaklardan oluşması, bir bankadan kullanılan kredinin iki gün içerisinde grup şirketleri ve X gerçek kişinin hesapları arasında dolaştırılması sonucu fiktif muhasebe kayıtlarının oluşturulması, nakit hareketleri sonucunda gerçeğe aykırı şekilde hesapların bakiyelerinin değiştirilmesi, bu işlem sonucu MTE'nin gerçeğe aykırı kayıtlarla borçlandırılması, yine yurtdışından kullanılan bir kredide de grup şirketleri hesapları arasında parayı dolaştırıp gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla MTE'nin şirket borçlarının artırılması eylemleri nedeniyle sanıklar hakkında mülga 2499 sayılı SPKn md. 47/ B - 2. maddesi uyarınca soruşturma yapılması için suç duyurusunda bulunulmuş; Daire tarafından sanıkların gerçekleştirdikleri bu eylemlerle gerçeğe aykırı şekilde düzenleyerek yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük yapmak suçunun unsurları itibarıyla oluştuğuna kanaat getirilmiş ve kişiler hakkında mahkumiyet hükmü kurulması gerektiği hükme bağlanmıştır²³. Bu kararda Daire, özel belgede sahtecilik açısından maddi sahteciliğin ne şekilde gerçekleştiğine dair hiçbir açıklamaya yer vermemiş, doğrudan SPKn md. 112'de tanımlanan suçun gerçekleştiğini ve bu maddeden mahkûmiyet hükmü kurulması gerektiğinden bahisle, bozma kararı tesis etmiştir.

Diğer kararda ise²⁴, Yönetim kurulu üyesi sanıkların denetleme raporu sonucunda; aracı kurum tarafından, haftalık olarak bildirilmekte olan sermaye yeterliliği tablolarının, gerçek durumu yansıtmadığı, aracı kuruma ait Ziraat Bankası'na bloke edilmiş bulunan miktarın SPK'ya verilen sermaye yeterliliği tablosunda indirim konusu yapılmayarak gerçeğe aykırı bilgi verdikleri, dolayısıyla müşteri nakitlerinin üzerinde tesis edilen

²³ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 28.02.2018 tarih ve E. 2017/ 6538, K. 2018/ 2202 sayılı kararı (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>).

²⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 06.06.2018 tarih ve E. 2018/ 177, K. 2018/ 6961 sayılı kararı (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>).

blokajın başlangıç tarihi itibarıyla, aracı kurumun sermaye yeterliliği durumunu doğru biçimde yansıtmayacak şekilde SPK'ye gerçeğe aykırı olarak bilgi vermeye devam etmesi vakasında ise Daire, gerekçede doğrudan TCK md. 207 üzerinden SPKn md. 112/2'yi ele alırken, hüküm kısmında kanımızca yerinde biçimde, gerçeğe aykırılık sonucundan ziyade SPKn md. 111'e tekabül eden Kurul'a bilgi belge vermeme ve denetimi engelleme eylemlerinden hüküm kurmuş, bilgi belge saklanmasından hareketle SPKn md. 111 nedeniyle mahkûmiyet hükmü kurulması gerektiğine karar verilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere, SPKn md. 112'de sayılan belgelerin hukuki niteliği açısından özel belge niteliği taşıdığı görülmektedir. Özel belge olması nedeniyle de söz konusu belgeler açısından, sahte oluşturma ve değiştirme şeklinde sahtecilik fiillerin gerçekleştirilebileceği, buna karşın fikri sahtecilik fiilinin söz konusunun olamayacağı sonucu çıkar. Dolayısıyla SPKn md. 112'de düzenlenen fiiller açısından maddi sahtecilik içeren fiillerin varlığı şarttır; gerçeğe aykırı bir içeriğin oluşması, diğer bir deyişle fikri sahtecilik suç kapsamında değildir. Dolayısıyla özel evrakta sahtecilik suçunun unsurlarının yani sahte belge düzenlenmesi ya da belgede değişiklik yapılmış olması zorunlu olup belgenin usulüne uygun olup içeriğinin gerçeği yansıtmaması yeterli değildir. Her ne kadar söz konusu belgelerin gerçeği yansıtmaması SPKn açısından genel olarak önem arz etmekle birlikte, söz konusu düzenleme belgede sahtecilik açısından bu yönde bir cezai koruma konusunda bünyesinde eksiklik barındırmaktadır.

Nitekim benzer bir sorunun gündeme gelmesi olası olan başka bir alanda bu sorun bu şekilde bir atıf hükmü ile değil de bunlara ilişkin özel düzenleme ve tanım getirmek suretiyle çözülmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") md. 359'da da vergi kaçakçılığı suçu bağlamında bir belge sahteciliği düzenlenmiş ve burada da sözü geçen belgeler özel belge oldukları halde fikri sahteciliğe konu olabilecek biçimde "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" denilerek özel bir "*sahte belge*" tanımı yapılmış ve özel belgeler açısından da fikri sahteciliğin -vergi kaçakçılığı suçları özelinde- dikkate alınacağını açık kanun hükmüyle düzenlenmiştir.

SPKn'nda ise buna ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Buna karşın, SPKn md. 112/2 ile ise genel olarak TCK'ye atıfla yetinilmiş ve sadece özel belgede

sahtecilik suçunda “kullanma” unsurunun aranmayacağı hükme bağlanmıştır. Yargı yerlerinin de SPKn md. 112/ 2’yi uygularken, TCK’nin özel belgede sahtecilik suçunun diğer unsurlarının olup olmadığını aramaksızın veyahut özel belgede sahtecilik suçunda fikri sahteciliğin mümkün olmadığı göz önüne alınmaksızın, kullanma unsurunun olmamasını her durumda suçun vücut bulmasına yeterli görmeleri, tartışmalı olduğunu belirtilen kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Sermaye piyasası/ finansal düzenleme ve denetleme alanları ile maliye alanlarının en azından defter ve kayıtların doğru ve gerçeğe uygun olması açısından benzer ve kesişir olmalarından hareketle 213 sayılı VUK’un kaçakçılık suçları ve cezalarına dair 359. maddesi örneğinden yapılacak bir değerlendirme kanımızca önem taşımaktadır. VUK md. 359/ 1’in (a) ve (b) bentlerinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar ile vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin, aslı veya suretleri üzerinde²⁵, tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların eylemleri kaçakçılık suçu olarak düzenlenirken bu seçimlik eylemlere bakıldığında bazıları açısından ortaya çıkan fikri sahtecilik halinin de nasıl olabileceği tanımlanmıştır. Buna göre, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*”; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge ise “*sahte belge*”dir. Öyleyse VUK anlamında sahte belge, maddi esas ve şekil kurallarına

²⁵ ÜMİT, Ceyda, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2021, Cilt: 11, Sayı: 1, (s. 357-393), s. 365.

uygun olarak tanzim edilmiş ve hatta kanuna uygun tanzime karşılık gerçek bir ekonomik ve hukuki durumu temsil etmeyen²⁶ belgelerdir.

VUK'un mezkûr maddesi ile öngörülen bu özel belgede sahtecilik halinde, TCK'ye atıf yapılmamıştır. Doğrudan VUK'un kendi hükümleri ile suçun unsurlarının tanımlandığı bu istisnai özel belgede sahtecilik halinde, özel bir belge bakımından da bir tür fikri sahtecilik halinin meydana gelebileceği kabulü gerçekleşmiş, özellikle kullanma şartı aranmaksızın gerçek durumu veya işlemi yansıtmadığı halde bu durum veya işlem varmış gibi gösterilmesinin; daha da açık bir ifade ile, özel belge konusunda yalnızca maddi değil, içeriğe ilişkin bir sahteliğin de madde kapsamında suç olarak cezalandırıldığı hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan, VUK md. 359/ 1'in (a) ve (b) bentleri konusunda, ispat noktasında suça konu faturaların ele geçirilememesinin mahkûmiyet kararına etkisinin tartışıldığı bir Ceza Genel Kurulu kararında²⁷ da VUK'ta öngörülen özel belgeler konusundaki sahtecilik eylemlerinin niteliği ile maddi ve fikri içtima içerikleri tartışılmıştır. Buna göre, *“faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması halinde bu kanuna göre içerik bakımından sahte belge olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda gerçek fatura taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır”* denilerek, VUK açısından bir özel belge olarak fatura konusunda geri plandaki hukuki ilişkinin de araştırılacağı, dolayısıyla fikri sahteciliğin söz konusu olabileceği hükme bağlanmıştır.

TCK'de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu açısından bakıldığında belgedeki şekli objektif iğfal kabiliyetinin suçun unsuru kabul edildiği de dikkate alındığında, VUK'ta düzenlenen özel belgede sahtecilik halinde “gerçeğe aykırılık olgusu olarak

²⁶ YÜCE, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 78; ÜNAL, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2021, Cilt 27, Sayı 2, (s. 1261 - 1297), s. 1264.

²⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08.11.2018 tarih ve E. 2018/ 427, K. 2018/ 517 sayılı kararı (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>).

sahteciliğin amaç değil araç olması”²⁸ kabulünün olduğu görülmektedir. Yukarıda atfi geçen Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararında da (2018) ifade edildiği üzere, “*vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır*”. Bu noktada da vergiye konu faaliyetin fikri düzeyde gerçeği yansıtıp yansıtmadığı önemli olacaktır. Bu öneme binaen VUK md. 359, “*sahte belge*”yi “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak tanımlayarak gerçeğe aykırı içeriği yani fikri sahteciliği de dikkate alacağını açık kanun hükmüyle düzenlemiş olmaktadır.

SONUÇ

Evrakta sahtecilik suçları açısından maddi sahtecilik - fikri sahtecilik ayrımı sadece teorik bir tartışma ötesinde kanunilik ilkesi kapsamında suçun unsurlarının belirlenmesi ve bu alandaki fiillerin buna göre değerlendirilmesi anlamında somut sonuçları içeren bir ayırım olarak da gündeme gelmektedir. Bu ayırım kapsamında TCK fikri sahteciliği sadece resmî evrakta sahtecilik suçu açısından düzenlerken özel evrakta sahtecilik suçları açısından sadece maddi sahtecilik fiillerini cezalandırılabilir kapsama almıştır.

Resmî evrak - özel evrak sınıflandırması vergi hukuku, ticaret hukuku ya da konumuzu oluşturan sermaye piyasasına ilişkin düzenlemeler açısından belirli bir sınırı ifade edebilmektedir. Aktarılan bu alanlarda her ne kadar özel belge niteliği taşısa da bu tür belgelere kamusal bir sonuç bağlanmasının zorunluluğu ortaya çıkmakta, bu da bu tür belgelerin gerek şekli gerekse içerik bakımından birtakım zorunlulukları taşımaları sonucunu da beraberinde getirmektedir. Lakin bu zorunluluklar söz konusu belgeleri

²⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun E. 2012/ 11-1512, K. 2014/ 366 sayılı kararı; YURTCAN, Erdener, **Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 191 vd.

kendiliğinden resmî belge kapsamına sokmamaktadır²⁹. Hal böyle olunca özellikle belgenin içeriğinin gerçekte uyuşup uyuşmamasına hukuki sonuç bağlandığı durumlarda belgenin içeriğinin gerçeği yansıtmasına yönelik tedbirler alınmak istenmektedir.

Yukarıda da aktarıldığı üzere vergi hukuku açısından sorunun cezai boyutu, bu alandaki birtakım mevzuata uygun olmayan kayıt, defter vs. tutulması ve bunlara aslında gerçek olmayan bir ilişkinin kaydedilmesine yönelik filleri içeren suçların özel olarak düzenlenmesi şeklindedir. Söz konusu düzenleme ile TCK'de resmî evrakta sahtecilik açısından fikri ve maddi sahtecilik, özel evrakta sahtecilik açısından maddi sahtecilik sınıflandırmasının ötesine geçilerek bir anlamda özel evrakta sahtecilik suçunun ilgili alana özgü olarak genişletilmesi suretiyle fikri sahteciliğin de suç olarak düzenlenmesi söz konusudur.

Buna karşın SPKn md. 112'de getirilen çözüm söz konusu amaca hizmet eder nitelik taşımamaktadır. Hüküm özel evrakta kullanma unsurunu bertaraf ederken, maddi sahteciliğin gerçekleştirilmiş olması unsurunu bertaraf edememiştir. Söz konusu düzenleme sonucunda SPKn gereği tutulması gereken bir belgede belgenin sonradan değiştirilmesi ya da sahte olarak düzenlenmesi şeklinde maddi sahteciliğin gerçekleştiği bir durumda özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılması söz konusu olabilecektir. Buna karşın düzenleyen kişinin belgeyi gerçeğe aykırı olarak düzenlemesi, yani fikri sahtecilik yapması, belgeyi düzenlemeye yetkili olması ve sonradan hukuka aykırı olarak değişiklik yapılmaması ve bu nedenle suçun unsurlarının gerçekleşmemiş olması halinde ise özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda somut duruma göre SPKn md. 111 hükmü saklıdır.

Sonuç olarak, eğer söz konusu sorun aşılacak isteniyorsa, bunun ya SPK md. 112 VUK'ta olduğu şekliyle özel evrakta fikri sahteciliği de kabul eden bağımsız bir suç olarak düzenlenmesi ya da SPKn md. 112'nin uygulanması açısından kullanma şartının aranmaması yanında fikri sahteciliğin oluşabileceğini içeren bir hükmün eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

²⁹ TCK'de bu gerçeklikten hareketle bir kısım belgeler açısından, bu belgeler özel belge olmasına karşın, özel düzenleme yoluna gidildiği görülmektedir. Nitekim TCK'nin 210. maddesine buna ilişkin önemli bir örnek teşkil eder.

KAYNAKÇA

- ATALAN, Mustafa, **Dolandırıcılık Sahtecilik ve Güveni Kötüye Kullanma Suçları Şerhi Uygulamalı – Yorumlu – Analizli**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin, Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204), **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, (s. 93 - 126).
- GÖKÇEN, Ahmet, **Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204-212)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- EREM, Faruk / TOROSLU, Nevzat, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 9. baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2003,
- ERMAN, Sahir, **Ticari Ceza Hukuku C. III, Sahtekarlık Suçları**, İstanbul, 1987.
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- MERAN, Necati, Dolandırıcılık, **Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma**, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- ÖZBEK, Veli Özer / DOĞAN, Koray / BACAKSIZ, Pınar, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- ÖZBEK, Veli Özer, **Ekonomi Ceza Hukuku, İkinci Kitap - Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖNOK, R. Murat, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Ankara, 2005.
- ÜMİT, Ceyda, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2021, Cilt: 11, Sayı: 1, 2021, (s. 357-393).
- ÜNAL, Ertuğrul, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2021, Cilt 27, Sayı 2, (s. 1261 - 1297).

YOKUŞ SEVÜK, Handan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 2. Baskı ,Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

YOKUŞ SEVÜK, Handan, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt 24, Sayı 41, (s. 229 – 255).

YURTCAN, Erdener, **Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

YÜCE, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.