

Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri

Serdar ŞAHİN*

Geliş Tarihi (Received): 31.05.2024 - Kabul Tarihi (Accepted): 04.07.2024

DOI: 10.26745/ahbvuidfd.1493117

Öz

Günümüz modern dünyasının getirdiği hızlı teknolojik gelişim doğrultusunda oluşan kompleks küresel ekonomik faaliyetler nedeniyle ülkeler ithalat ve ihracat faaliyetlerinin takibinde zorlanmakta ve bu kapsamda kaçakçılık fiili gerçekleşebilmektedir. Özellikle yasa dışı organizasyonlarla devletlerin kontrolü dışında gerçekleşen ithalat ve ihracat faaliyetleri sosyal ve ekonomik birtakım sorunlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, kayıt dışı bir şekilde gerçekleşen uluslararası ticari ilişkilerin ortaya çıkaracağı kamu zararı ile insanların bir arada yaşama halinin devamının sağlanmasında en temel bağlayıcı etken olan karşılıklı güven mekanizmasının yani kamusal güvenin korunmasına yönelik yararın Türk Hukuk Mevzuatı açısından değerlendirilmesi amaçlanmış ve sahte belgeler marifetiyle gümrük beyannamesi düzenlenmesi suçu incelenmiştir. Zira sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma ve sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi fiillerini içinde bulunduran suçun karmaşık yapısı gerek uygulamada ve gerekse akademik yazında ihtilaflar ortaya çıkarabilmektedir. Çalışmada sonuç olarak tek fiille sahte belge düzenleme ile kullanma suçlarının birlikte cezalandırılmayacağı gerekçesiyle sahte belgeler marifetiyle gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumunda sahte belge düzenleme ve sahte beyanname düzenleme şeklinde iki farklı suç olduğu kanaatine ulaşılmıştır. Ayrıca sahte beyanname düzenleme suçunun oluşumunun sahte belge düzenleme suçuna bağlı olmadığı ancak sahte belge düzenleme suçunun sahte beyanname düzenleme suçuna resmiyet kazandırmaya yönelik olduğu tespit edilmiştir. Hal böyle iken sahte belge düzenlenmesi fiili asliye ceza mahkemesinde yargılanması gereken bir suç iken, sahte beyanname düzenleme fiilinin resmî belge hükmü taşıdığı sonucu ile ağır ceza mahkemesinde yargılanması gerekmektedir. Bununla birlikte sahte belge düzenlenmesi ve bu belgenin kullanılması marifetiyle sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek şeklinde oluşan suçun gerek ulusal ve gerekse uluslararası açıdan kamu yararı ve hukuki değerlere yönelik bir suç olması nedeniyle idari aşamada cezayı hafifletici düzenlemelere konu edilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Vergi Kaçakçılığı, Resmî Belgede Sahtecilik

Crime Types in Issuing a Customs Declaration Based on Forged Documents

Abstract

Due to the complex global economic activities that occur in line with the rapid technological development brought by today's modern world, countries have difficulty following their import and export activities. In this context, smuggling can take place. Especially with malicious organizations, import and export activities outside states' control can cause social and economic problems. In this direction, in this study, aims to evaluate the mutual trust mechanism, which is the most fundamental binding factor in ensuring the continuation of people's coexistence with the public harm that will arise from unregistered international commercial relations, in terms of Turkish Law Legislation, and customs declaration of using fake documents. the crime was investigated. Because in the crime that includes the acts of issuing fake documents, using fake documents and issuing fake customs declarations, public trust is damaged and public loss is created. As a result of the study, it has been concluded that there are two different crimes as issuing false documents and issuing false declarations in case of issuing customs declaration with false documents that the crimes of issuing and using false documents with a single act cannot be punished together. In addition, it has been determined that the formation of the crime of issuing false declarations is not dependent on the crime of issuing false documents, but the crime of issuing false documents is aimed at making the crime of issuing false declarations official. In this case, while the act of issuing false documents is a crime that should be tried in the criminal court of peace, the act of issuing false declaration should be tried in a heavy penal court with the result that it has the effect of the official document. However, since the crime of making fake documents and making it seem like they have taken place to benefit from incentives, subsidies, or monetary refunds by issuing fake customs declarations by using this document, it is a crime against public interest and legal values both nationally and internationally. It was concluded that punishment should not be subject to mitigating regulations.

Keywords: Forged Document, Tax Evasion, Forgery of Official Document

* Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, serdarsahin@ibu.edu.tr., ORCID: 0000-0002-2869-8231.

Giriş

Küreselleşme ya da bazı yazarlar tarafından bölgeselleşme olarak ifade edilen yeni dünya düzeni ve gelişen teknoloji ile birlikte oluşan küresel köy biçimi ile sınırların şeffaflaşması sonucu uluslararası ticari faaliyetlerde farklılaşmalar yaşanmış, özellikle gelişmiş internet alt yapısı ve bu doğrultuda oluşan yeni teknolojik gelişmeler ithalat ve ihracat faaliyetlerini karmaşık bir yapıya büründürmüştür. Bu kapsamda devlete yüklenilen görev ve fonksiyonlar da değişmiştir. Toplumsal bir uzlaşma sonucu oluşmuş devletin faaliyetlerinin finansmanında kullanılan en önemli enstrüman olan vergilerin önemi artmıştır. Bu doğrultuda kamu politikalarının belirlenmesinde küresel vergi rekabeti, uluslararası çifte vergiyi önleme anlaşmaları gibi etkenler önemli rol oynamaya başlamıştır. Ancak teknolojik gelişmeler, vergi ödeme isteği düşük mükellefler ile vergisel birtakım düzenlemeler yoluyla haksız gelir elde etme amacı güden kimseler için vergi yükümlülüklerinin dışına çıkma noktasında birtakım avantajları beraberinde getirmiştir. Bu durum özellikle ülkelerin egemenlik güçleriyle yakından bağlantılı uluslararası ticari ilişkiler açısından ithalat ve ihracat faaliyetlerinin denetimini zorunlu kılmaktadır.

Coğrafi keşiflerle birlikte ülkeler arasında gerçekleşen ticari ilişkilerin önemi artmaya başlamış özellikle 20'nci yüzyıl ve devamında söz konusu faaliyetler ülkeler için ekonomik büyüme ve kalkınmanın temel gerekçesi olarak görülmeye başlanılmıştır. Bu doğrultuda uluslararası ticari ilişkilerin kurallarının belirlenmesi ihtiyacı sonucu 1995 yılında kurulmuş olan Dünya Ticaret Örgütü'nün temellerinin atıldığı GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) 1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe giren anlaşmayla kurulmuştur. GATT'ın kuruluş amacı esasen ticari ve ekonomik alandaki ilişkilerin kurallarının belirlenerek, dış ticarete ayrımcılığın önüne geçilmesidir. Zira uluslararası ticari ilişkilerde ülkeler arasında eşit olmayan bir ilişki, dünya doğal kaynaklarının israfına neden olan küresel problemleri beraberinde getirmektedir. Bu haliyle bakıldığında uluslararası ticari ilişkiler gerek ülke içi ve gerekse uluslararası boyutuyla ele alınması gereken dünyanın geleceğini şekillendirecek öneme sahip bir konudur. Bu nedenle ülkeler gerek kendi iç mevzuatları ve gerekse uluslararası kurallar gereği uluslararası ticari faaliyetleri denetim altında tutmakla yükümlü kılınmışlardır.

Ticari gelirin içinde bir maliyet unsuru olan vergilerden kaçmak isteyen mükellefler bazı yasa dışı yöntemlerle uluslararası ticari ilişkileri kullanarak kamu zararına sebebiyet verebilmekte ve hatta söz konusu uygulamaları ticari faaliyet haline getirerek sahtecilik

yoluyla gelir elde edebilmektedirler. Özellikle herhangi bir dış ticaret gerçekleşmediği halde ticaretin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi yoluyla bir takım vergisel uygulamalardan haksız yere yararlanılması en yaygın kullanılan kaçakçılık yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada söz konusu faaliyetlere girişen kimseler öncelikle hayali yurt içi ticari ilişkilerle bir mal edinimi gerçekleştirmekte ve ardından söz konusu hayali malları yurt dışına ihraç edilmiş gibi göstererek bir takım vergisel avantajlardan yararlanarak haksız yere gelir elde edebilmekte ve kamu kesimi zarara uğratılmaktadır. Bu durumda oluşan suç gerek oluşan maddi zarar ve gerekse toplumsal değerlere verdiği zarar nedeniyle oluşan kamu zararı bakımından önem arz etmektedir. Uluslararası ticari ilişkilerde, ulusal ve uluslararası mevzuat hükümleri ile dış ticaretin dinamik yapısı ticari ilişkilerde oluşabilecek uyuşmazlıkları karmaşık bir hale getirebilmektedir. Bu konuda en güzel örnek ise sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi yoluyla oluşan kaçakçılık fiilidir. Zira bu durumda bir yandan vergi kaçakçılığı suçu olduğu gibi diğer yandan sahte belge düzenleme ve söz konusu sahte belgeleri kullanarak sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi fiilleri bir arada gerçekleşmektedir. Hal böyle iken oluşan suç birden fazla kanun kapsamında değerlendirilmesi gereken karmaşık bir duruma dönüşmektedir ki birden fazla fiille organize bir şekilde oluşan suçun mahiyeti ve ele alınış biçimi konusunda gerek uygulamada ve gerekse akademik yazında ihtilaflar ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu ihtilafların giderilmesi amaçlı kaleme alınan bu araştırma çalışmasında suçu oluşturan fiiller öncelikle kavramsal boyutuyla ele alınacak ve ardından suçun niteliği açıklanacaktır. Son olarak mevzuatımızda suçun yeri belirlenerek ulaşılan sonuç açıklanacaktır.

Araştırma konusunun vergi hukuku ve ceza hukuku bağlamında ayrı ayrı ele alınması, oluşan suçun niteliğinin net olarak ortaya konulması, yargı kararlarının ayrıntılı analiz edilerek yargısal yorumun yönünün tespit edilmesi, mevcut hukuki mevzuatın eksikliklerinin tespit edilerek araştırma konusu suçun önlenmesine yönelik yapılan düzenleme önerileri; bu çalışmanın literatüre olan katkılarıdır.

I. Kavramsal ve Hukuki Açından Belge

Kavramsal açıdan ele alındığında belge kelimesinin ifade ettiği nesnenin betimsel tanımı kanıt aracı şeklinde yapılabilecektir. Bu haliyle belge gerek düşünce aşamasında olan ve gerekse fiili bir eylemin yazılı formunu ifade eden nesnedir. Etimolojik kökeni Moğolca “Belgü” kelimesi olan (<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge>) belge Türkçe olmakla birlikte anlamsal açıdan Latince kökenli bir kavram olan “documentum” kelimesinin

günümüzdeki ifade biçimini yansıtmaktadır. Documentum kelimesi, bilgiyi açığa çıkaran öğreti, ders ya da yazılı kanıt anlamına gelmektedir. (<https://www.etymonline.com/word/document>). 18'inci yüzyılın başlarında belge, “*Kanıt veya kanıt sağlayan yazılı veya basılı kâğıt*” olarak tanımlanmıştır (<https://www.etymonline.com/word/document>). Türk Dil Kurumu Sözlüğünde belge, “*Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman*” olarak tanımlanmıştır (Belge, <https://sozluk.gov.tr/>).

Belge kelimesi Türk kanuni metinlerinde çok sık kullanılmaktadır. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belge kelimesi 171, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda 48, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda 80 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda 162 kez kullanılmıştır. Bu denli sık kullanılan bir kelime olan belge kelimesi önceleri kanunlarca tanımlanmış değildi. Bu durumda oluşan hukuki boşluk yorum yöntemleriyle kapatılmaya çalışılmıştır.

Hukuki anlamda belge, belli bir kişi tarafından yapılan irade beyanının ispatına yönelik cisimleştirilmiş yazılı kâğıt olarak ifade edilmektedir (Maurach vd., 2012: 65). Belgenin düzenleyen taraf ya da tarafların irade beyanını kalıcı hale getirme özelliği, belgenin ispat kuvvetini diğer ispat araçlarına kıyasla artırmaktadır (Samson'dan aktaran Koca, 2016: 673.). Örneğin parmak izi ya da DNA gibi kriminal objeler varlıkları gereği delil niteliği taşımakla birlikte bir irade beyanına dayanmadıkları için belge olarak nitelendirilemezler (Gössel ve Dölling'den aktaran Koca ve Üzülmöz, 2016: 673). O halde belgenin temel özelliği tarafı bilinen bir irade beyanına sahip olmasıdır (Koca ve Üzülmöz, 2016: 674-675). Bu haliyle belge hukuki bir değer taşıma özelliğini belgeyi düzenleyenin bizatihi şahsından almaktadır (Maurach vd., 2012: 65). Hal böyle iken irade beyanı bulunmayan yazılı nesne belge niteliğine haiz değildir. Örneğin öğretmek ya da öğrenmek amacıyla yazılmış yazılar belge niteliği taşımayacaktır (Maurach vd., 2012: 65). Bu durum söz konusu yazıların delil olarak kullanılamayacağı anlamına gelmemekte, burada bu yazıların belge olarak kıymete alınamayacağı ifade edilmektedir.

Ülkemizde 1927 tarihli 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda belge kelimesi eski adıyla evrak adı altında kullanılmış ancak kanunda bir tanım yapılmamıştır. Bununla birlikte 1086 sayılı Kanunda geçen “Okunamayan veya münasebetsiz olan evrak iade edilir...” gibi ifadelerden evrakın yazılı bir metin olması gerekliliği anlaşılmaktadır. 1983 yılında Yargıtay 6'ncı Ceza Dairesi belgeyi “hukuki bir hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına, bir olayın kanıtlanmasına yarayan yazılar” şeklinde ifade etmiştir (Yargıtay 6.

CD, 04.07.1983 Tarih 2707 Esas ve 1983/3846 sayılı kararından aktaran Güner, 2014: 38, 39). 2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu gerekçesinde evrak kelimesinden yola çıkılarak yazılı kâğıt niteliğinde olmayan bir şeyin hiçbir hal ve şartta belge sıfatını haiz olmayacağı görüşü benimsenmiş ancak hemen ardından araç plakaları örneği verilerek bazı durumlarda belgenin varlığının kabulü için, yazının kâğıt üzerinde bulunmasının gerekli olmayabileceği istisnası getirilmiştir. Söz konusu gerekçeye göre yazılı bir kâğıdın belge niteliği taşıyabilmesi için üzerindeki yazının içeriğinin hukukî bir kıymetinin bulunması, hukukî bir hüküm ifade etmesi ve hukukî bir sonuç doğurmaya elverişli olması gereklidir.

Nihayetinde ülkemizde 2011 yılında yürürlüğe giren 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 199'uncu maddesinde belge tanımı yapılmıştır. 6100 sayılı Kanunda belge "Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata 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 taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir." şeklinde tanımlanmıştır.

O halde tüm bu açıklamalar doğrultusunda hukuki anlamda belge kavramının ifade ettiği nesne, tarafı bilinen hukuki sùjeler tarafından gerçekleştirilmiş ya da gerçekleştirilecek faaliyetlerin ispat aracını ifade eden yazılı materyaldir. Bu haliyle belge gerek özel hukukta ve gerekse kamu hukukunda kullanılan, tek taraflı ya da çok taraflı hukuki işlemlere somut gerçeklik kazandıran ve duyu organlarıyla algılanabilen nesnedir.

II. Belge Türleri

6100 sayılı Kanunun belge kavramını tanımlamasıyla birlikte kavramsal açıdan ifade edilen nesne oluşmakla birlikte farklı konuları düzenleyen kanunlar kapsamı dahilinde yer alan belgeleri farklı şekillerde tasnif etmektedirler. Bununla birlikte belgeler yoluyla oluşabilecek suçların müeyyidelerinin düzenlendiği ceza kanununda yapılan belge tasnifi en kapsamlı sınıflandırma olarak değerlendirilebilecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu bir belge tanımı yapmamakla birlikte belgeleri resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belge olarak üç tür halinde ele almıştır. Kanun söz konusu tasnifi belgelerin taraflarını baz alarak gerçekleştirmiş ancak kanunun şümulü incelendiğinde söz konusu belgelerin ispat ve yaptırım kuvvetlerinin farklılıklarından bahsetmek de mümkündür.

A. Resmî Belge

Ülkemizde 6100 sayılı Kanunla belge kavramı tanımlanmakla birlikte resmî belge kavramı tanımlanmamıştır. Ancak resmî belge 6100 sayılı kanunda açıklanan belgenin resmi bir şekilde düzenlenen biçimi olarak yorumlanabilecektir. Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre resmi kelimesi “devlete ait, devletle ilgili” olarak açıklanmıştır (<https://sozluk.gov.tr/>). Bu durumda devlete ait olan belge resmî belge niteliğindedir. Dolayısıyla devletin sahiplendiği ya da taraf olmayı kabul ettiği belge, resmî belgedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun gerekçesinde resmî belge, kamu görevlileri tarafından görevleri gereği düzenlenen yazı olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanımda resmî belgenin iki özelliğine vurgu yapılmaktadır. Bunlardan birincisi resmî belge kamu görevlileri tarafından düzenlenmektedir. İkincisi ise kamu görevlisinin kendi görevi ile ilgili olarak düzenlediği belgeler resmi nitelik kazanmaktadır. Dolayısıyla kamu görevlisi tarafından düzenlenen belge ile kamu görevlisinin görevi arasında bir bağ olması gereklidir. O halde görevi olmayan bir konu da kamu görevlisi tarafından düzenlenen belge resmî belge olmayacaktır (Gökcan, 2010: 209, 221). Bununla birlikte 6100 sayılı Kanun'un 224'üncü maddesi “Yabancı devlet makamlarınca hazırlanan resmî belgelerin, Türkiye’de bu vasfı taşıması, belgenin verildiği devletin yetkili makamı veya ilgili Türk konsolosluk makamı tarafından onaylanmasına bağlıdır.” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede resmî belgenin devlet makamları tarafından düzenlenmesi vurgusu yapılarak, devlet tarafından düzenlenmese bile devlet makamı tarafından onaylanan belgenin de resmî belge olduğu açıklanmıştır. Bu noktada 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun gerekçesinde de benzer bir ifade kullanılarak kamu kurumları ile yapılan özel hukuk sözleşmelerinin de resmî belge olduğu ifade edilmiş ve bu durum “Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır. Burada belirtmek gerekir ki resmi bir kuruma verilen bir dilekçeye kurum tarafından onay yapılmaksızın evrak sayısı verilmesi ya da resmi bir kurum tarafından evrakın sevk edilmesi belgeye resmî belge değeri kazandırmaz.

B. Resmî Belge Hükmünde Belge

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 210'uncu maddesinde esasen bir özel belge olmak birlikte illiyet bağı olması sebebiyle doğacak hukuki uyumsuzluklarda resmî belge hükmünde değerlendirilecek özellikli bazı belgeler sayılmıştır. Buna göre “emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname” nedeniyle

oluşacak hukuki uyuşmazlıklarda söz konusu belgeler resmî belge hükümleri doğrultusunda değerlendirilecektir.

5237 sayılı Kanununun 210'uncu maddesinde bazı belgeler sayılmakla birlikte, kanunlarca bir tanımının yapılmaması nedeniyle sınırları yetkili otoritelerce belirlenen resmî belgeyle ilgili yargı organları tarafından verilen kararlarda genişletici yorumlara rastlanmaktadır. Bu kapsamda resmî belgeyle ilgili yapılan açıklamalara son bir ekleme daha yapılması gerekir. Buna göre özel bir belgeye dayanılarak hazırlanan resmî belgeyle ilgili doğacak olan hukuki yükümlülüklerde resmî belgeye esas teşkil eden özel belge, resmî belge hükümleri ile değerlendirilecektir (Yargıtay 7. CD, 28.05.2015 Tarih 2014/5608 Esas ve 2015/17109 sayılı Kararı). Dolayısıyla özel belgenin kamu idaresi tarafından onaylanması durumunda belge, resmî belge olacak ve özel belgede yer alan bilgiler doğrultusunda oluşturulmuş belgeye bağlı olarak oluşan hukuki sorumluluklarda resmî belgeyle illiyet bağı nedeniyle resmî belge haline gelmiş özel belge, resmî belge hükümleri doğrultusunda değerlendirilecektir.

C. Özel Belge

Ülkemizde resmî belgede olduğu gibi kanunlarımızda özel belge kavramı da tanımlanmış değildir. Ancak resmî belge ile ilgili açıklamalar doğrultusunda yapılacak bir çıkarıma göre özel belge, resmi olmayan belgeye verilen isimdir. Şöyle ki, kanunda açıkça resmî belge olduğu ifade edilmeyen ve kamu görevlilerinin görevleriyle illiyet bağı nedeniyle düzenlemedikleri belge özel belgedir.

Hukuki anlamda resmî belge ile özel belge arasındaki en önemli fark; resmi bir belgenin düzenlenmiş ya da düzenlenmiş olması belgeye hukuki bir uyuşmazlığa konu olabilme vasfı kazandırırken, özel hukuk süjeleri arasında düzenlenen bir belge olması nedeniyle özel belge yoluyla hukuki bir uyuşmazlığın söz konusu olabilmesi için özel belgenin kullanılmış olması zorunluluğu bulunmaktadır.

III. Sahte Belge

Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre Farsça kökenden gelen “sahte” kelimesi “Bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece” olarak tanımlanmıştır (Sahte, <https://sozluk.gov.tr/>). Bu anlamda ele alındığında maddi ve/veya şekli hukuk kurallarına aykırı biçimde düzenlenmiş, gerçekte olmamış olaylara yönelik hazırlanmış ya da gerçekte olmuş olayları gerçeğe uygun olmayan biçimde ifade eden belge sahtedir. Doğal olarak sahte

belge ile gerçekleşen fiillerin neticesi hukuki anlamda suç oluşturmaktadır. 19'uncu yüzyıla kadar dolandırıcılık suçu ile eşdeğer tutulan sahte belge düzenleme suçu esasen tek başına bir anlam ifade etmemekte, başka bir suçun işlenebilmesi için araç vazifesi görmekteydi (Gökcan, 2009: 93).

Günümüzde hukuki açıdan sahte belge gerçeğin tahrif/tağyir veya taklit edildiği belgeyi ifade etmektedir (Aslan, 2015: 160). Bozma ya da başkalaştırma anlamına gelen tahrif/tağyir kelimesi somut olayın gerçekten başka bir biçime büründürülmesi anlamına gelmekteyken, taklit hukuki bir belgenin kısmen veya tamamen benzerini oluşturmaktır. Bu durum literatürde maddi ve şekli sahtecilik olarak ele alınmıştır. Maddi sahtecilik belgenin tahrif/tağyir edilmesi anlamına gelirken, şekli sahtecilikte belgede içerik bakımından sahtecilik söz konusudur (Donay, 2008: 137). Dolayısıyla sahte belge sadece fiziksel değişiklik sonucu oluşan belge olabileceği gibi tamamıyla kurgusal bir içerik düzenlenmesi yoluyla da olabilecektir. Her iki durumda da suç, belgenin düzenlenmesiyle ortaya çıkmakta ve zarar verme amacı güdülmektedir. Bununla birlikte ceza hukukunda sahtecilik dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı biçimde ele alınmıştır (Erman, 1981: 1-2). Buna göre gerçeğe aykırı olan tüm işlemler geniş anlamda sahteciliği ifade ederken, kamu güvenliğini ihlal eden kamunun güven duyduğu işaretler üzerinde yapılan sahtecilik dar anlamda sahteciliği ifade etmektedir (Erman, 1981: 1-2). Bu anlamda bakıldığında sahte belge düzenleme fiili geniş anlamda sahtecilik kapsamında değerlendirmektedir (Aslan, 2015: 151).

Vergi hukukunda sahte belge kavramı ilk olarak 1988 yılında yayımlanan 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır (RG, 01.08.1988/19886). Burada sahte belge “hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler” şeklinde ifade edilerek, sahte belgenin şekli açıklanmıştır. Buna göre gerçekte somut bir olay olmadığı halde olmuş gibi gösteren belgeler, yetkisiz kimseler tarafından düzenlenen belgeler ve başka biri adına düzenlenip kullanılan belgeler sahte belge olarak nitelendirilmiştir. Daha sonra 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanuna eklenen ifade ile sahte belge kavramı kanuni olarak tanımlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu belgeleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge olmak üzere iki farklı biçimde açıklamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359'uncu maddesinin “a” fıkrasının 2'nci bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, “b” fıkrasında ise sahte belge kavramı açıklanmıştır. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet

veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”, sahte belge ise; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak ifade edilmiştir. Türkiye için yapılan çalışmalarda mükelleflere göre en yaygın vergi kaçırma yöntemi muhasebe hilesi yapmak ve vergiyi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmemek olarak belirlenmişken sahte belge kullanma yöntemi ise üçüncü sırada yer almaktadır (Ayyıldız, 2014: 29).

IV. Gümrük Beyannamesi

Beyanname, belirli bir konuyla ilgili olarak yazılı bildirimde bulunma aracı olarak tanımlanabilecektir. Ülkemizde dış ticaret konusu faaliyetler gümrük idaresine “gümrük beyannamesi” ile bildirilmektedir. Gümrük beyannamesinde, gerçekleşen dış ticaret faaliyetiyle ilgili kapsamlı bilgiler yer almaktadır. Gümrük beyannamesinde yer alacak bilgiler ve beyannamenin fiziki özellikleri gümrük mevzuatı tarafından belirlenmektedir. Zira gümrük beyannamesinde yer alan bilgiler doğrultusunda dış ticaret konusu malın ithalat ya da ihracat koşulları belirlenmektedir. Gümrük mevzuatı formüle edilirken dış ticaretin gerçekleştiği küresel ekonomik aktörlerin mevzuatlarının da dikkate alınması gereklidir. Bu doğrultuda ülkemizde, 1 Ocak 1996 tarihinden beri Avrupa Birliği üyesi ülkelerle uyumlu bir şekilde düzenlenmiş gümrük beyannamesi formu kullanılmaktadır.

Beyannameler yazılı bildirim araçları olmakla birlikte gelişen teknolojiye ayak uydurarak elektronik ortamda da düzenlenebilmektedirler. Ülkemizde BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) sistemi adı altında bir uygulamayla gümrük beyannameleri elektronik ortamda düzenlenebilmektedir. BİLGE sistemi, dış ticaret konusu eşyanın tüm gümrük sürecinin bilgisayar ortamında gerçek zamanlı bir şekilde takibine olanak sağlayan elektronik yazılım sistemi olarak tanımlanabilecektir.

Ülkemiz gümrük mevzuatına göre yazılı gümrük beyanının istisnai durumlar dışında gümrük beyannamesi ile yapılması esastır¹. Bu kapsamda gümrük işlemlerine yönelik açık ve örtülü maliyetleri düşüren bir uygulama olan BİLGE sistemi yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. BİLGE sisteminde beyannameye konu tüm bilgiler elektronik ortamda doldurularak sisteme kaydedilmekte ve kaydedilen gümrük beyannamesine sistem tarafından değişmez bir tescil numarası verilmektedir. Söz konusu numara verme işlemi ile gümrük idaresi tarafından “beyanname tescili” işlemi gerçekleştirilmiş olmaktadır.

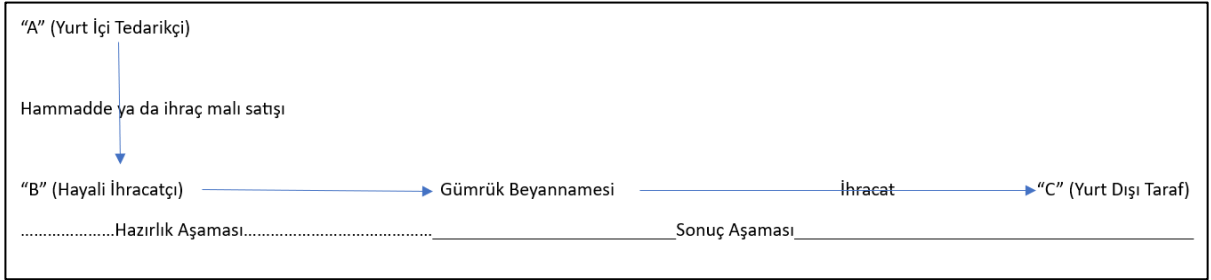
¹ Gümrük beyannamesi yerine kullanılacak belgeler: Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Declaration En Douane, CPD Karnesi, Sözlü Beyan Formudur.

V. Sahte Belgeye Dayalı Gümrük Beyannamesi Yoluyla Oluşan Suçun Tipi

4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük işlemleri beyanname ve belirlenen belgelerle gerçekleştirilmektedir. Gümrük idaresine verilen beyannamelerde sözü geçen eşyanın gümrüğe sunulmasıyla birlikte gümrük idaresi tarafından beyanname tescil edilmektedir. Her alanda olabileceği gibi gümrük işlemlerinde de kanunlara aykırı fillerde bulunanlar olabilecektir. Bu doğrultuda gümrük beyannameleri yoluyla aldatılan gümrük idaresinin tescil işlemleri neticesinde kamu kesimi zarara uğramaktadır. Bu durumda çoğu zaman gümrük idaresinin aldatılması amacıyla gümrük beyannamesine konu işlemler sahte belgelerle desteklenmektedir.

Sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumu hazırlık aşaması ve sonuç aşaması olmak üzere iki aşamada ele alınması gerekir (Şekil 1). Hazırlık aşamasında sonuç (netice) aşamasına yönelik tevsik edici belgeler kanun dışı bir şekilde düzenlenirken, sonuç aşamasında, hazırlık aşamasında oluşturulan belgeler kullanılarak, amaçlanan eylem gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumu tek bir kanunda net olarak düzenlenmiş bir fiil değildir.

Şekil 1. Suçun Aşamaları



Şekil 1’de gösterilen durumda “A”, B’ye Mal Satımına Yönelik Sahte Belge Düzenleyicisi, “B”, A’dan Mal Alımına Yönelik Sahte Belge Kullanıcısı, C’ye Mal Satımına Yönelik Sahte Belge Düzenleyicisi ve “C” ise B’den Mal Alımına Yönelik Sahte Belge Kullanıcısı durumundadırlar.

Suçun birinci aşaması beyanname düzenlenebilmesi için oluşturulması gereken ve beyannamenin düzenlenmesi için kullanılan sahte belgelerle ilgilidir ki bu kısım vergi kanunlarında düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesinin a fıkrasının 2’nci bendinde “...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” hakkında ceza öngörölmüşken maddenin b

fikrasında ise “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar...” hakkında ceza öngörülmüştür.

Sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumunda netice suçu; uluslararası ticaret gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi gösterilerek “teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla” kazanım elde edilmesidir. Burada elde edilen kazanım kamu kesimini zarara uğratarak gerçekleşmektedir. Kamu hukuku netice suçu itibariyle oluşması muhtemel suçu 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda düzenlemiştir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3’üncü maddesinin 9’uncu fıkrasında suç “İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren ...” şeklinde ifade edilmiştir.

Sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumunda süreç bir bütün olarak ele alındığında hayali bir takım ticari faaliyetlerin ispatına yönelik düzenlenen belgeler yoluyla kamu kesiminin zarara uğratıldığı görülecektir. Bu durumda gerek suçun mahiyeti ve gerekse verilecek cezanın oranı açısından düzenlenen belgelerin türü önem arz etmektedir.

Zira 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Resmî Belgede sahtecilik” başlıklı 204’üncü maddesi; “Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Aynı kanunun “Özel Belgede Sahtecilik” başlıklı 207’nci maddesinin 1’inci fıkrası “Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte aynı kanunda “Resmî Belge Hükmünde Belgeler” başlıklı 210’uncu maddenin 1’inci fıkrası “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.” şeklinde düzenlenmiştir.

Sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi düzenlenmesi durumunda suçun mahiyeti bakımından önemli olan nokta gümrük beyannamesinin bir belge olarak hukuki niteliğidir. Şöyle ki ilk bakışta mükellefler tarafından doldurulan bir belge olan gümrük beyannamesi özel bir belge olarak görülmektedir. Zira resmî belgede sahtecilik suçu için devlet memurunun görevi nedeniyle tanzim ettiği bir belge üzerinde tahrifat veya resmî belgenin

sahte üretilmesi gerekmektedir. Ancak çalışmada belge türleri başlığı altında resmî belge kavramı açıklanırken ifade edildiği gibi bazı durumlarda özel bir belgenin resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturması mümkün olabilmektedir. Şöyle ki, sahte bir şekilde düzenlenmiş bulunan özel belgenin kullanılması sonucunda, söz konusu belgeye dayanılarak kamu idaresi tarafından yapılan onay işlemi belgeye resmî belge niteliği kazandırmaktadır. Söz konusu resmî belgeye kaynak teşkil eden özel belgeyi düzenleyen fail, resmî belgede sahtecilik suçundan sorumlu olacaktır².

Gümrük beyannameleri, gümrük idaresinde onay görevlisi gümrük memuru tarafından onaylanarak işleme sokulmasıyla birlikte resmî belge niteliği kazanmaktadır. Bu nedenle aldatma kabiliyetine sahip gerçek bilgileri ihtiva etmeyen sahte ticari fatura ve sahte ticari fatura bilgilerine göre düzenlenen gümrük beyannamesi yoluyla oluşan hareketlerde suç tipi resmî belgede sahtecilik olacaktır³. Bununla birlikte belgenin aldatma kabiliyetine haiz olmadığı açık olan durumlarda kamu görevlisine sorumluluk doğacaktır.

A. Korunan Yarar ve Hukuki Değer

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçta korunan yararın belirlenebilmesi için suçun oluşturduğu zararın ve söz konusu zarardan etkilenen kesimin öncelikli olarak belirlenmesi gereklidir. Açıklandığı üzere sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannamelerinde iki farklı eylem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi sahte belge düzenlenmesi, ikincisi ise sahte belgelere dayanılarak gümrük beyannamesi tescil ettirilmesidir. Literatürde sahte belge kullanılması yoluyla oluşan suçlarda korunan yararı açıklamaya yönelik olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan birincisine göre sahte belge kullanımı dolandırıcılıkla eş değer görülmekte ve kişiler arasında oluşan bir hukuki uyumsuzluk olarak nitelendirilmektedir (Birtek ve Akpınar, 2022: 397). İkinci görüşe göre ise, sahte belge kullanımı yoluyla oluşan hukuki işlemlerde kullanılan belgelerle toplumun güveni sarsılmakta ve toplumu tehlike içinde bırakma ihtimali oluşturularak söz konusu belgeler yoluyla gerçekleşen işlemlere yönelik toplumsal algı bozulmaktadır (Erman ve Özek, 1996: 223-224). Esasen her iki durumda da kamu güveni sarsılmakta toplumun maddi ve manevi bütünlüğü tehlikeye düşmektedir (Bayraktar, 1977: 601-615).

² Bu konu; Yargıtay 7. CD., 28.05.2015 Tarih 2014/5608 Esas ve 2015/17109 sayılı Kararı, Yargıtay 7. CD., 21.10.2015 Tarih 2013/10557 Esas ve 2015/22126 sayılı Kararı ve yine Yargıtay 7. CD., 09.11.2021 Tarih 2021/4764 Esas ve 2021/14801 sayılı Kararı gibi Yargıtay'ın süre gelen birçok yerleşik kararında açıklanmıştır.

³ Yargıtay'ın gümrük beyannamesinin resmi evrak olarak kabul edileceğine yönelik Yargıtay 11. CD., 14.05.2012 Tarih-2012/3832 Esas ve 2012/8485 sayılı Kararı ve Yargıtay 6. CD., 17.10.2007 Tarih 2004/8151 Esas ve 2005/9130 sayılı Kararı gibi birçok kararı bulunmaktadır.

Kanaatimizce günümüz modern devletlerinde kanunlarla belirlenmiş bir düzene sahip hayatın olağan akışı için, toplumsal sùjelerin sahip oldukları hukuki sonuç doğurma kabiliyetine sahip belgelerin doğru olduğu yönünde güvene sahip olmaları gereklidir. Toplumsal yaşamın huzur içinde devamının sağlanmasına yönelik şart niteliğindeki söz konusu bu gereklilik kamu güvenliğinin sağlanması için zorunludur. O halde sahte belgenin varlığı ile toplum nezdinde oluşturulacak güven probleminin çözümüne yönelik oluşturulmuş sahte belge suçunda korunan hukuki değer kamu güveni olacaktır. Zira sahte belge düzenleme olayında korunan hukuki değer; düzenleyici tarafın irade beyanının kabul edildiğı bir hukuki olayda ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların ispat aracının güveninin tesis edilmesidir.

Suçun ikinci eylemi olarak, sahte belge yoluyla tescil ettirilen gümrük beyannameleri kullanılarak teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla kamu zararı oluşturulmasıdır. Burada korunan hukuki değer kamunun kendisine yüklenilen görev ve fonksiyonları yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan finansal kaynağın koruma altına alınması nedeniyle gözetilen kamu yararadır.

Bununla birlikte kanunların suça bağıladığı bir düzenleme ile korunan hukuki değer belirlenebilmesi için kanun koyucunun bakış açısının tespiti önemlidir. Bu nedenle suç konusu düzenlemenin kanun yapısı içindeki yerinin dikkate alınması gereklidir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç kanunlarımızda kaçakçılık olarak ifade edilmiş ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda düzenlenmiştir. Dolayısıyla devletten kaçırma fiili nedeniyle korunan hukuki değer kamu güveni olacaktır. Ayrıca suça konu teşkil eden resmî belgede sahtecilik fiili de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Kamu Güvenine Karşı Suçları düzenleyen dördüncü bölümünde yer almaktadır. Hal böyle iken, kanun sistematığı dikkate alındığında sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesi yoluyla oluşan suçta korunan yarar kamu yararı olacaktır.

B. Tipikliğin Maddi Unsurları

1. Suçun konusu

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannamelerinde iki farklı suç konusu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi gümrük beyannamesine konu işlemlere yönelik sahte belge düzenleyerek kamunun zarara uğratılması, ikincisi ise sahte belgeye dayanılarak düzenlenen gümrük beyannamesi yoluyla kamunun zarara uğratılmasıdır. Gümrük beyannamesi yoluyla işlenen suç toplu bir şekilde ele alındığında suçun konusu; resmî belge

niteliği taşıyan gümrük beyannamesi yoluyla yani resmî belgede sahtecilik suçu ile kamunun zarara uğratılmasıdır.

2. Suçun faili

213 sayılı Vergi Usul Kanunu sahte belge düzenleme suçunu tanımlarken mükellef ifadesi yerine “düzenleyenler” ifadesini kullanmıştır. Aynı şekilde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Resmî Belgede sahtecilik” başlıklı 204’üncü maddesinde fail, söz konusu belgeleri düzenleyen, değiştiren ya da kullanan kişi olarak belirlenmiştir. O halde belgeyi düzenleyen herhangi bir kimse suçun faili olabilecektir. Buna göre sahte belgeler marifetiyle düzenlenen gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun faili, suçu fiilen gerçekleştiren kimsedir. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiilini işleyen ve bu doğrultuda oluşturduğu gümrük beyannamesini idareye tasdik ettiren kişi suçun failidir. Ancak bazı durumlarda failin tespitinde güçlük çekilebilmektedir. Özellikle tüzel kişi mükelleflerde ve gerçek ya da tüzel kişiliği olmayan mükelleflerde (Mükellefiyet için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır.) failin tespiti noktasında ihtilaflar oluşabilmektedir. Zira vergi hukukunda düzenlenen vergi sorumlusu sıfatı ve bu sıfatın özellikle Türk Ticaret Kanunu, Türk Borçlar Kanunu ve Türk Medeni Kanunu’nda düzenlenen temsilcilik müessesesi ya da Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen faillik ve şeriklik konuları ile örtüşmeyen yanlarının bulunması failin belirlenmesinde güçlükler ortaya çıkarabilmektedir. Çünkü sahte belge yoluyla oluşturulan gümrük beyannamelerinde fail, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabileceği gibi bir çalışan ya da başkaca üçüncü bir kişi de olabilecektir.

Literatürde bahsedilen ihtilaflara rağmen bu noktada her ne kadar vergi hukukunun kendine has düzenlemeleri ile Türk Ticaret Kanunu, Türk Borçlar Kanunu ve Türk Medeni Kanunu arasında özellikle temsilcilik konusunda farklı hükümler yer alıyor olsa da sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun faili her hal ve şartta vergi mükellefiyetinden ya da vergi sorumluluğundan bağımsız bir şekilde cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak suçun kanuni tanımında yer alan fiili işleyen kimse olacaktır (Yargıtay 11. CD., 25/12/2001 Tarih 2001/10626 Esas ve 2001/11692 sayılı Kararı). Zira bu durum 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 20’nci maddesinin birinci fıkrasında “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.” şeklinde açıklanmıştır. Bununla birlikte yorumu destekler nitelikte 20’nci maddenin ikinci fıkrasında “Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.” hükmü düzenlenmiştir. Ayrıca

gerçek ya da tüzel kişiliği bulunmayan örneğin dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti açısından kanuni olarak kişi sayılmadıkları ve yükümlülükleri gerçek kişiler tarafından yerine getirildiği için fail olabilmeleri söz konusu değildir.

Bununla birlikte sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç birden fazla kimse tarafından da işlenebilecektir. Burada suçun işlenmesine yönelik olarak ortak bir iradenin söz konusu olması durumunda (tarafların katkılarından bağımsız bir şekilde) (Özgenç, 2021: 488) müşterek faillikten bahsedilecektir (Koca ve Üzülmüş, 2016: 445). Hatta suçla ilgili doğrudan bir harekette bulunulmasa dahi bir suç konusu olayı oluşturan fiilin gerçekleşebilmesi için gerekli ortamı oluşturan kimseler de fail olacaklardır (Yargıtay CGK., 20.1.2009 Tarih 2008/1-232 Esas ve 2009/2 sayılı Kararı). Zira ortamın hazırlanması hareketinin de bir eylem olarak değerlendirilmesi gereklidir. Şu kadar ki belgeler üzerinde imzası bulunmayan ve şirketle hiçbir hukuki bağı bulunmayan birinin suçu ikrar etmesi durumunda mevcut deliller doğrultusunda kişinin durumunun TCK'da düzenlenen suça iştirak hükümleri kapsamında değerlendirilmesi ya da olayın niteliği dikkate alınarak hukuki ihtilaf olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Son olarak belirtmek gerekir ki suçun resmî belgede sahteciliğe dönüşmesi aşamasında tescilden sorumlu kamu görevlilerinin hile ile dolandırılması söz konusudur. Bir kimsenin dolandırılabilmesi için; failin, kişiyi kandırabilecek nitelikte hileli davranışlarla kamu görevlisini hataya düşürüp kamu zararı oluşturarak kendisine ve/veya başkasına yarar sağlaması gerekmektedir (Yargıtay 15. CD. Kapatılan, 12.06.2012 Tarih 2011/14357 Esas ve 2012/38940 sayılı Kararı). Bundan bahisle çalışmanın konusu olmamakla birlikte tescilden sorumlu kamu görevlisinin yardımıyla gerçekleşecek olaylarda kamu görevlileri hakkında suça katkısı doğrultusunda uygulanacak iştirak hükümlerinin yanı sıra 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı suçları düzenleyen birinci bölümünde yer alan görevi kötüye kullanma suçundan işlem yapılması gerekliliği gözden kaçırılmamalıdır.

3. Suçun mağduru

Arapça kökene sahip olan mağdur kelimesi Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “Haksızlığa uğramış (kimse), kıygın” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Sözlükte sıfat olarak nitelendirilen kelime, mağduru “kimse” olarak tanımlayarak mağdur sıfatını insanlara yüklemiştir. Hukuki anlamda da gerek yargı kararlarında ve gerekse doktrinde bu yönde görüşler mevcuttur. Örneğin İzzet Özgenç, devletin mağdur olabileceğine yönelik görüşlerin devleti bir hak süjesi olarak kabul eden eski anlayış biçimine ait olduğunu ve bu anlayışın

batıdaki faşizm ve nazizm düşüncelerinin hukuka yansımış biçimi olduğunu ileri sürmektedir (Özgenç, 2021: 214). Aynı şekilde Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2014 yılında verdiği kararında görüşünü “5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun hazırlanmasında esas alınan suç teorisinde suçun maddi unsurları arasında yer alan mağdur, ancak gerçek bir kişi olabilecek, tüzel kişilerin suçtan zarar görmeleri mümkün ise de bunlar mağdur olamayacaklardır.” şeklinde ifade etmiştir. Bu görüşe göre suçun mağduru yalnız gerçek kişiler olabilecek, bununla birlikte tüzel kişilikler ile devlet ise suçtan zarar gören taraf konumunda olacaktır (Özgenç, 2006: 219). Buna karşın söz konusu görüşe karşı görüşler de bulunmaktadır. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında “Kamu tüzel kişilerinin bir suçun faili olup olamayacakları konusunda öğretide tartışmalar olsa da başta devlet olmak üzere diğer kamu tüzel kişilerinin bir suçun mağduru olma konuları tartışmasızdır...” şeklinde görüş bildirmiştir. Kanaatimizce kanunlara aykırı hareket edilmesi durumunda gerçekleşen hareket her hal ve şartta devlete karşı gerçekleşmiştir⁴. Zira suçlar gerek maddi bir zarar oluşturması ve gerekse güven sarsıcı etkisi nedeniyle manevi bir zarar biçimde toplumun tamamını etkilemektedir. Bununla birlikte uluslararası rekabetin ülkelerin vergi hasılat yapısını değiştirmesi nedeniyle de kamu kesimi zarara uğramaktadır (Demirli ve Ayyıldız, 2016: 32).

Ancak bu durum devletin mağdur olduğu anlamına gelmemektedir. Bu cihetle konusu suç olan olaylarda mağdur devlettir düşüncesi doğru olmadığı gibi, doğrudan devleti zarara uğratan hareketlerde de devleti mağdur sıfatı ile ifade etmek doğru olmayacaktır. Zira devlet; 1982 Anayasasının 2’nci maddesinde belirtilen “...bir hukuk Devletidir.” ifadesiyle teminatı olduğu bir niteliğin mağduru sıfatını taşıyamaz. Bu durumda devlet, olsa olsa zarar gören ifadesiyle pasif bir sıfatla konumlandırılabilir ki hukuk devleti olmanın gereği olarak zararını tazmin etme hakkına da sahip olacaktır.

Hal böyle iken her ne kadar vergi hukukunda bazı yazarlar tarafından savunulan görüş vergi suçlarında mağdurun devlet olduğu (Candan, 2008: 249-250; Şen, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>) yönüyle de açıklanan nedenlerle bu görüşe katılmamakta, devletin suçtan zarar gören olarak nitelendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Ceza hukukunda mağdur suçun maddi unsuruna ait bir kavramdır (Özgenç, 2006: 218). Bu haliyle suçun maddi konusundan bağımsız düşünülmesi gereklidir (Değirmenci, 2008: 36). O halde vergi suçlarında maddi

⁴ Literatürde de bu doğrultuda görüşler bulunmaktadır. Bknz. Çetin Özek, “Devletin Şahsiyeti Aleyhine Cürümlerin Genel Prensipleri”, (1966- Dergipark eklenme tarihi 21.11.2011), 32 (2), İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 597, 598; Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve A. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Özel Hükümler, (13. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013) 679.

unsur açısından toplumu oluşturan bireylerin tamamı mağdur konumundadır⁵. Devlet ise, söz konusu bu mağduriyet nedeniyle zarara uğramaktadır.

Resmî belgede sahtecilik suçuyla birlikte teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla kamunun zarara uğratılması durumunda toplumu oluşturan bireyler kişisel bazda mağdur sıfatını taşıyabilecekken devlet açık bir şekilde suçtan zarar gören konumundadır.

C. Tipikliğin Manevi Unsuru

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun manevi unsuru kasıttır. Zira bir suçun ortaya çıkabilmesi için kanunlarda düzenlenmiş hükümlere muhalefetin yanı sıra failin iradesinde kusur olması gereklidir (Şenyüz, 2015: 22). Açıklandığı üzere sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç, hazırlık ve netice olmak üzere iki farklı eylemden oluşmaktadır. Hazırlık aşaması açısından konu incelendiğinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan sahte belge düzenleme fiilinin irdelenmesi gerekmektedir. Sahte belge düzenlenmesi fiilinde kanunda açıkça “bilerek” ifadesi kullanılırken 1998 yılında 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “bilerek” ifadesi kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik doktrinde farklı şekillerde yorumlanmış olmakla birlikte 4369 sayılı kanun gerekçesinde “...Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan söz edilebilir.” şeklinde düzenlenmiş ve sahte belge düzenleme fiilinin niyet amaç ve plan unsurlarını taşıması gerektiği ifade edilmiştir (TBMM, 626 Nolu Komisyon Raporu). Buna göre 4369 sayılı Kanunla madde hükmünden kastın kaldırıldığı düşüncesi doğru olmayacaktır. Bilakis yeni düzenlemeyle kasıt unsuru “bilerek” ifadesinden de bağımsız bir şekilde düzenlenerek yorum sınırı genişletilmiştir.

Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanununda kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359’uncu madde hükmüne göre olağan bir ticari ilişkide ispata yönelik düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Bu nedenle, vergilendirme işlemi yapılırken, ticari ilişkinin mahiyetinin doğru belirlenebilmesi için vergiyi doğuran olayın görüntüsünün ötesine geçilerek, işleme muhatap taraflar arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir.

⁵ Konuyla ilgili bkz. Yargıtay 11. CD., 09/07/2020 Tarih 2017/7009 Esas ve 2020/4334 sayılı Kararı; Yargıtay 11. CD., 14/09/2020 Tarih 2018/295 Esas ve 2020/4397 sayılı Kararı; Yargıtay 11. CD., 14/09/2020 Tarih 018/2789 Esas ve 2020/4408 sayılı Kararı; Yargıtay 11. CD., 15/09/2020 Tarih 2018/1787 Esas ve 2020/4473 sayılı Kararı. Yargıtay 11. CD., 15/09/2020 Tarih 2018/2521 Esas ve 2020/4499 sayılı Kararı. Yargıtay 11. CD., 16/09/2020 Tarih 2018/674 Esas ve 2020/4533 sayılı Kararı.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu” hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (RG, 18.06.2002/24789) 7’nci fıkrasına göre, sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekmektedir.

306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri ile kullanma fiillerini farklı biçimlerde ele almış, belgenin düzenlenmiş olmasını, kastın karinesi olarak görmüş fakat kullanma fiilinde kasıt unsurunun değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Yargı kararlarında da olayın genel tebliğde ifade edildiği biçimiyle ele alındığı görülmektedir⁶.

Bununla birlikte daha önce açıklandığı üzere sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç, hazırlık ve netice olmak üzere iki farklı eylemden oluşmaktadır. Eylemin başarılı bir netice ortaya çıkarabilmesi için hazırlık aşamasının idareyi aldatacak düzeyde gerçekleştirilmesi gereklidir. Dolayısıyla netice suçunu oluşturan gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla resmî belgede sahtecilik suçuna kaynak teşkil eden belgede sahteciliğin idareyi aldatma kabiliyetini haiz olması gereklidir. Bu durum esasen başlı başına sahte belge düzenleme suçunda kastın varlığını ortaya koymaktadır.

Resmî belgede sahtecilik suçu oluşturan gümrük beyannamesi tescili işlemine yönelik suç 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu’nda kasıt 21’inci maddenin 1’inci fıkrasında “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” ifadesi ile düzenlenmiştir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun

⁶ Konuyla ilgili bkzn. Danıştay 9. D., 27.01.2010 Tarih 2009/1991 Esas ve 2010/267 sayılı Kararı. Aynı yönde Bkz. Danıştay 9. D. 27.01.2010 Tarih 2009/2070 Esas ve 2010/269 sayılı Kararı.

organizasyonu dikkate alındığında kanaatimizce olası kast⁷ ya da taksir hükümleri söz konusu olamaz.

5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 22'nci fıkrasında “Yukarıdaki fıkralarda tanımlanan fiiller, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılır.” hükmü düzenlenmiş olmakla birlikte burada konuyla ilgili olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun “Suça teşebbüs” başlıklı 35'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.” şeklindeki düzenlemeyle suçun oluşması için kastın önemine bir kez daha vurgu yapılmıştır.

VI. Sahte Belgeye Dayalı Gümrük Beyannamesi Yoluyla Oluşan Suçun Mahiyeti

A. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa Muhalefet Açısından

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359'uncu maddesinin a fıkrasının 2'nci bendinde “...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmü düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun 359'uncu maddesinin b fıkrasında “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” hükmü düzenlenmiştir. Kanunda sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun sahte belge düzenlemek kısmı ile sahte belge kullanma kısmı için söz konusu olan ceza-i müeyyidenin konusu gümrük kaçakçılığına dayanak oluşturan sahte belgelerdir. Dolayısıyla burada ihraç edilen ticari malların alış ve satış belgeleri gerçek durumu yansıtmamaktadır. Bu durumda üç farklı ihtimal ortaya çıkmaktadır.

Birinci durumda mükellef kendine ait olmayan kayıt dışı ticari malları sahte belgelerle gümrük beyannamesine işlemek suretiyle yurt dışına çıkarmayı amaçlamaktadır. İkinci durumda ihracat konusu olmayacak kayıt dışı ticari malları sahte belgelerle gümrük beyannamesine işlemekte ancak söz konusu malların ihracatını gerçekleştirilmemektedir. Üçüncü durumda ise mükellef ihraç edilen mallarla ilişkisi bulunmayıp yalnızca gümrük çıkış

⁷ Literatürde olası kast hükümlerinin uygulanabileceği durumların bulunduğu yönelik görüşler için Bknz. Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2015) 1013.; Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, (2018), 5 (1), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 90, 101.

beyannamelerinde ihraç edilen malların göndericisi olarak görünmektedir. Bu durumda malın varış ülkesine farklı isimle iletilme, farklı alıcılar tarafından alınma ya da farklı bir ülkeye gitmesi gibi ihtimaller değerlendirilebilmekle birlikte sonucu etkileyecek bir durum değildir. Zira söz konusu üç durumda da mükellef kurum haksız KDV iadesi talep etme hakkını elde etmiştir ki ayrıca olay vergi kabahati de oluşturmaktadır. Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri düzenlenmekle birlikte aynı fiilden iki farklı yargılama olmaz ilkesi (non bis in idem) gereği burada yalnız sahte belge düzenleme fiilinden bahsedilebilecektir.

B. 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa Muhalefet Açısından

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında düzenlenen "...ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren..." hüküm çerçevesinde değerlendirilmektedir. Ancak burada suçun oluşabilmesi için suç konusu fiilin "teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla" yapılması şartının gerekli olduğu görülmektedir. Şu kadar ki burada sahte belgelere dayalı gümrük beyannamesinin verilmiş olması suçun oluştuğuna karine teşkil etmektedir. Bu nedenle mükellefin parasal iadelerden yararlanmak için talebinin bulunmaması suçun mahiyetini değiştirmeyecektir. Zira parasal bir iadeden yararlanılmamasının bir gerekçesi olması gereklidir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannamelerinin amacının aksi ciddi delillerle ispatlanmadığı sürece parasal yükümlülüklerden yararlanmak amacıyla gerçekleştirildiğinin kabulü gereklidir. Ayrıca hapis cezası ile müeyyidelendirilmiş bir fiilin parasal iadelerden bilgi sahibi olunmaksızın işlenmesi hayatın olağan akışına uygun değerlendirilmemelidir. Bu kapsamda yasalara aykırı faaliyetlerin bir gerekçesi olması gerekir. Parasal iade talebinde bulunulmamasının temel sebebi olarak beyannameye konu edilen ticari malların üretim ya da edinim aşamalarının ispatına yönelik ispatlayıcı belgelerin sorunlu oluşu akla gelen ilk neden olmakla birlikte her hal ve şartta ihraç edilmemiş bir eşyanın gümrük beyannamesi ile ihraç edilmiş gibi gösterildiği durumlarda haksız çıkar sağlama kastıyla hareket edildiğinin kabulü gereklidir. Kanun koyucunun madde düzenlemesindeki amacı da bu doğrultudadır. Şöyle ki, 18.06.2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle, daha önce "...teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak suretiyle haksız çıkar sağlayan..." şeklindeki ibare "...teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi

gösteren...” şeklinde değiştirilmiştir. Kanun koyucu düzenlemeyle amacı suç kapsamına dahil etmiştir.

C. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’na (TCK) Muhalefet Açısından

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç açısından Türk Ceza Kanunu düzenlemesi daha önce açıklandığı üzere resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi gereken bir suç olmakla birlikte sahte belge düzenlenmesi yoluyla idarenin aldatılması 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ikinci kitabının, “Topluma Karşı Suçlar” başlıklı üçüncü kısmının, “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” başlıklı dördüncü bölümünün 206’nci maddesinde düzenlenen resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu açısından da incelenmesi gereklidir. Kanunun gerekçesine göre toplumu oluşturan bireyler gerçeğe aykırı beyanları yoluyla resmi bir belge düzenlenmesine neden olmamalıdır. Esasen buraya kadarki açıklamalar sahte belgeler yoluyla oluşturulmuş gümrük beyannamesi düzenleme suçuyla örtüşmekle birlikte kanun gerekçesinde söz konusu suçun oluşabilmesi için bir şart getirmiştir. Buna göre şayet beyanname resmî belgenin oluşturulması için yegâne kaynak ise yalan beyan suçu oluşabilecektir. Ancak kişinin beyanının yanı sıra idarenin incelemesi ile desteklenebilecek bir beyan varsa burada yalan beyan suçundan bahsedilemeyecektir. Gümrük beyannameleri ile gerçekleştirilen irade beyanları sonucu ithal ya da ihraç edilecek olan beyannameye konu eşyanın gümrük memurları tarafından incelenebilme olanağının bulunması idareyi pasif konumdan çıkarıp bizatihi resmî belgenin tarafı konumuna getirmektedir. Bu nedenle sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri resmî belge hükmünde değerlendirilip bu doğrultuda işleme tabi tutulması gereklidir.

VII. Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda

Yargılama Usulü ve Cezalar

Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannamelerinin tespitinde daha önce açıklandığı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan kaçakçılık suçu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiş bulunan resmî belge de sahtecilik suçu birlikte gerçekleşmekte ancak söz konusu bu iki suçun yargılamaları farklı usul ve esaslara tabi olarak ilerlemektedir.

Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçlarına bakmakla yükümlü mahkeme kanunda düzenlenen vergi suçlarına bakmakla görevli uzman asliye ceza mahkemesidir. Uygulamada vergi suçları mahkemesi olarak da adlandırılan söz konusu mahkemeler esasen asliye ceza

mahkemeleri arasından Hakimler ve Savcılar Kurulu'nun 25.11.2021 tarih ve 1227 sayılı kararı ile kurulan uzmanlık mahkemeleridir. Vergi suçları uzman mahkemelerce ele alınmakla birlikte asliye ceza mahkemelerinin işleyişinden farklı bir yargılama usulü benimsenmiş değildir. Gümrük beyannamesinin düzenlenmesi sonucu oluşan resmî belgede sahtecilik suçunun soruşturma ve kovuşturması şikâyete tabi değildir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesi "(1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemede yer alan 1'inci fıkra kapsamında değerlendirilecek suçlarda görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesiyken, 2'nci fıkra kapsamında değerlendirilecek suçlarda görevli mahkeme Ağır Ceza Mahkemesidir. Ayrıca burada yetkili yargı mercii, resmî belgede sahtecilik suçunun işlendiği yer mahkemesidir. Bununla birlikte 5607 sayılı Kaçakçılıkla mücadele Kanununun 17'nci maddesi "Bu Kanun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenen asliye ceza mahkemelerinde görülür. Ancak bu suçlarla bağlantılı olarak resmî belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, görevli mahkeme ağır ceza mahkemesidir." şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre konusu resmî belgede sahtecilik olan suçlarda yetkili mahkeme ağır ceza mahkemesidir.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenen hüküm esasen suçun temel biçimidir. İkinci fıkrada ise suçun temel biçimini işleyen fail kamu görevlisidir. O halde görevli mahkemenin belirlenmesi sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun failinin tespitine bağlıdır. Daha önce açıklandığı üzere suçun faili fiili olarak suçu işleyendir. Dolayısıyla gümrük beyannamesine resmî belge niteliği kazandıran kamu görevlisi suçun failidir. Zira 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesine göre fail "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri..." olarak açıklanmıştır. Ancak sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçta kamu görevlisinin aldatılmış olması durumunda fail değişecektir. Çünkü aynı 37'nci maddenin 2'nci fıkrasında "Suçun işlenmesinde bir

başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur.” hükmü düzenlenmiştir. Bu durumda suçun işlenmesinde kamu görevlisini araç olarak kullanan kimse resmî belgede sahtecilik suçunun faili olarak 204’üncü maddenin 2’nci fıkrası doğrultusunda işlem görecektir ve söz konusu suç ağır ceza mahkemesinde görülecektir.

Sonuç

Ticari ilişkileri düzenleyen ekonomik kurallar hukuk devleti ilkesi gereği ülkedeki hukuki yapı doğrultusunda garanti altına alınmakla birlikte, günümüz modern dünyasında bölgeselleşme/küreselleşme hareketleriyle birlikte oluşan yeni dünya düzeni gereği ülkeler bir yandan kendi ekonomik kurallarını korumakla yükümlüken diğer taraftan uluslararası ekonomik kuralları da koruma görevini üstlenmiş bulunmaktadır. Küresel ekonomik faaliyetlerin en temel biçimi ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin dizayn edildiği ithalat ve ihracat faaliyetleridir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç bir yandan iç hukuki düzenlemelere aykırı iken diğer taraftan ithalat ve ihracat faaliyetlerine zarar vermesi yönüyle ülkenin uluslararası güvenilirliğini etkilemektedir. Ulusal boyutunda sahte belge düzenleme fiili, söz konusu sahte belgenin kullanılarak sahte gümrük beyannamesine aktarılmasıyla birlikte uluslararası bir boyuta taşınmaktadır. Zira sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçta düzenlenen sahte belge, bir yandan hayali bir yurt içi ticari faaliyete diğer yandan hayali bir uluslararası ticari faaliyete sahte delil niteliği taşımaktadır. Bu durum ulusal mevzuatımız açısından üç farklı suç oluşturmaktadır. Bunlardan birincisi sahte belge düzenleme suçu, ikincisi sahte belge kullanma suçu ve üçüncüsü ise sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek suçudur. Sahte belge düzenlemek ve bu belgenin kullanılması marifetiyle sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek suçu bir bütün olarak ele alındığında her ne kadar hayali yurt içi ticari faaliyet, hayali yurt dışı faaliyetin gerçekleştirilebilmesi güdüsüyle tasarlanmış olsa bile iki fiil arasında bir illiyet bağı kurulması doğru değildir. Zira sahte belge düzenlenmesi sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi için gerekli bir şart olmadığı gibi sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesini gerektiren bir şart da değildir. Burada illiyet bağı sahte belge düzenleme fiili ile değil kullanma fiili ile kurulabilecektir. Bu haliyle mükellefe ayrı mali avantajlar sağlaması nedeniyle sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suç birbirinin devamı niteliğinde sayılamayacak olup tek hareketli suç

kapsamında değerlendirilmesi gereklidir. Bununla birlikte sahte belge kullanma suçu ile sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi fiilleri çok hareketli suç olarak nitelendirilecektir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla kamu kesimi bir yandan maddi açıdan parasal zarara uğratıldığı gibi bir diğer yandan manevi açıdan oluşturduğu değerlere yönelik zarara uğratılmaktadır. Oluşan suçun maddi zarar kısmı 213 sayılı Vergi Usul Kanununda kabahatler şeklinde ele alınmış ve parasal açıdan zararın telafisini sağlamaya yönelik hareket edilmiştir. Bu konuda ceza kanunlarında herhangi bir müeyyide düzenlenmemiştir. Diğer taraftan sahte belge düzenlemek ve bu belgenin kullanılması marifetiyle sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek suçunda; sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek fiili ise 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele kanununda suç olarak düzenlenmiş ve hapis cezasıyla müeyyidelendirilmiştir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından her ne kadar Kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinden bahsetmek mümkünse de aynı fiilden iki farklı yargılama olmaz ilkesi (non bis in idem) gereği burada yalnız sahte belge düzenleme fiilinden bahsedilebilecektir. Sahte belge düzenlemek ve bu belgenin kullanılması marifetiyle sahte gümrük beyannamesi düzenlenmesi yoluyla teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi göstermek suçunda önem arz eden bir konu da Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre sahte bir şekilde düzenlenmiş bulunan özel belgenin kullanılması sonucunda, söz konusu belgeye dayanılarak kamu idaresi tarafından yapılan onay işlemi belgeye resmî belge niteliği kazandırmaktadır. Sahte beyanname düzenleme fiili 5607 sayılı Kanun kapsamında hapis cezasıyla müeyyidelendirilmiştir. Suçun ikinci kısmında fatura ve benzeri sahte belgeler kanıt gösterilmek suretiyle gümrük beyannamesi doldurulmaktadır. Söz konusu gümrük beyannamesinin organizasyonel bir aldatmacayla gümrük idaresine onaylatılmasıyla da hayali bir dış ticaret gerçekleştirilmekte ve bu doğrultuda teşvik ve sübvansiyonlardan yararlanılarak vergi indirim hakkı elde edilmektedir. Bu durumda oluşan suç Türk Ceza Kanunu'nda hüküm altına alınmış olan resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilerek, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi

gösterilmesi şeklinde ele alınacaktır ki burada sahte beyannamenin verilmiş olması suçun oluşumu için yeterli olup teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmış olma eylemi aranmamalıdır. Zira beyannamenin verilmiş olması yararlanma güdüsüyle hareket edildiğinin karinesi olarak değerlendirilmelidir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun kanunlarda düzenleniş amacı ile korunan yarar ve hukuki değer kamu yararadır. Zira yalan beyan yoluyla oluşturulan sahte gümrük beyannamesine dayanarak toplumun kaynakları aşınmaya uğratılmaktadır. Dolayısıyla kamu gücü tarafından denetimi gerçekleştirilmiş bir beyan yoluyla kamu kesimi zarara uğratılmıştır ki bu haliyle yalan beyan nedeniyle oluşturulan sahte gümrük beyannamesi yoluyla resmî belge de sahtecilik fiili oluşmakta ve bu suretle sahte belgenin doğruluğu tartışmalı hale getirilerek toplumda oluşan/oluşması muhtemel güven duygusuna zarar verilmektedir. Sonuç olarak iki farklı dava konusu olaydan sahte belge düzenlenmesi suçu nedeniyle on sekiz aydan beş yıla kadar, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa muhalefet yönünden bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası, bununla birlikte resmî belgede sahtecilik suçu nedeniyle iki yıldan beş yıla kadar hapis ya da sahte resmî belgeyi kullananın kamu görevlisi olması durumunda üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması söz konusu olabilecektir. Sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun birinci aşamasını oluşturan sahte belge düzenleme suçu nedeniyle asliye ceza mahkemesinde, ikinci kısım olan resmî belgede sahtecilik fiiliyle Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa muhalefetten dolayı ise ağır ceza mahkemesinde davalar görülecektir. Ticari hayatın dinamik yapısı bazı durumlarda mükellefleri kanunlara uygun hareket etme noktasında zorlu durumlara karşı karşıya bırakabilmektedir. Bu doğrultuda oluşacak olan hukuki ihtilaflara yönelik olarak vergi hukukunda bazı idari çözüm yolları düzenlenmiş olmakla birlikte sahte belgeler marifetiyle düzenlenmiş gümrük beyannameleri yoluyla oluşan suçun planlı bir sürecin sonucu olması nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmaması gereklidir. Dolayısıyla kanunlarda yer alan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları içine dahil edilmemesi gereken bir suç tipinin varlığı kabul edilmelidir. Aynı zamanda söz konusu planlı sürecin kamu kesimine maddi ve manevi zararı birlikte değerlendirildiğinde caydırıcılık etkisini azaltacak olan olası af kanunları kapsamına dahil edilmemesi önem arz etmektedir.

Kaynakça

- Akdeniz D, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, (2018) 5 (1), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 90 – 105.
- Artuk M. E, Gökçen A ve Yenidünya A C, Ceza Hukuku Özel Hükümler, (13. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013).
- Aslan M. Y, “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, (2015), 1 (2), Ankara Barosu Dergisi, 147 - 172.
- Ayyıldız Y, “Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması.”, (2014), 51 (598), Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 19 – 43.
- Bayraktar K, "Türk Ceza Kanunu’nda Kamu Düzeni, Kamunun itimadı ve Kamunun Selameti Aleyhine İşlenen Cürümler", Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK'nun 50 Yılı ve Geleceği Sempozyumu 22-26 Mart 1976, (İÜHF Yay., İstanbul, 1977).
- Birtek F ve Akpınar E., “Belge Kullanılarak İşlenen Dolandırıcılık Suçunda Belgenin Aldatma Yeteneğinin Hileli Davranış Üzerine Etkisi”, (2022), 17 (2), Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 365 - 402.
- Candan T, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna ilişkin Temel İlkeler”, T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ed. İlhan Ulsan, Funda Başaran Yavaşlar, (Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2008).
- Değirmenci O, “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Mağdur Hakları”, (2008), (77), Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 33-86.
- Demirli Y ve Ayyıldız Y, "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vergi Rekabetinin, 2008 Küresel Finans Krizi Eşliğinde, Vergi Hasılatı ve Yapısına Etkileri". (2016), 2 (4), Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 31-42.
- Donay S, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, (Beta, İstanbul, 2008).
- Erman S ve Özek Ç., Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar (TCK 316-368), (Dünya Yayıncılık, İstanbul 1996).
- Erman S, Sahtekârlık Suçları Ticari Ceza Hukuku, Cilt: III, (3. Bası, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü, İstanbul, 1981).
- Gökcan H. T, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, (2010), 68 (1), Ankara Barosu Dergisi, 209 - 236.

Gökcan H. T, “Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, (2009), 67 (3), Ankara Barosu Dergisi, 93 - 126.

Gössel K. H and Dölling D., Strafrecht Besonderer Teil 1, (2. Auflage, 2004).

Güner S, “Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi”, (2014), 1 (4), Gümrük & Ticaret Dergisi, 38 - 52.

Koca M ve Üzülmez İ, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, (3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016).

Maurach R, Schroeder F. C and Maiwald M, Strafrecht Besonderer Teil. Teilband 2, Strafrecht Besonderer Teil. Teilband 2: Straftaten gegen Gemeinschaftswerte (10. Auflage, C.F. Müller Lehr- und Handbuch 2012)

Özek Ç, “Devletin Şahsiyeti Aleyhine Cürümlerin Genel Prensipleri”, (1966), 32 (2), Dergipark eklenme tarihi 21.11.2011, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 597 – 683.

Özgenç İ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, (17. Baskı, Seçkin Yayınevi, Eylül 2021).

Özgenç İ, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler), (Üçüncü Baskı, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2006).

Özyer M. A, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2015).

Samson E, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch Band II, (5. Und 6. Auflage, Berlin, Januar, 1995).

Şen E, “Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu”, (2020), Hukuki Haber, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>, Yayınlanma tarihi: 07.05.2020.

Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku, (Ekin Yayınevi, Bursa, 2015)

Yargı Kararları

Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2010 Tarih 2009/1991 Esas ve 2010/267 sayılı Kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2010 Tarih 2009/2070 Esas ve 2010/269 sayılı Kararı.

Yargıtay CGK., 20.1.2009 Tarih 2008/1-232 Esas ve 2009/2 sayılı Kararı.

Yargıtay 6. CD., 04.07.1983 Tarih 2707 Esas ve 1983/3846 sayılı Kararı.

Yargıtay 6. CD., 17.10.2007 Tarih 2004/8151 Esas ve 2005/9130 sayılı Kararı

Yargıtay 7. CD., 28.05.2015 Tarih 2014/5608 Esas ve 2015/17109 sayılı Kararı

Yargıtay 7. CD., 21.10.2015 Tarih 2013/10557 Esas ve 2015/22126 sayılı Kararı

Yargıtay 7. CD., 09.11.2021 Tarih 2021/4764 Esas ve 2021/14801 sayılı Kararı

Yargıtay 11. CD., 25/12/2001 Tarih 2001/10626 Esas ve 2001/11692 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 14.05.2012 Tarih- 2012/3832 Esas ve 2012/8485 sayılı Kararı
Yargıtay 11. CD., 09/07/2020 Tarih 2017/7009 Esas ve 2020/4334 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 14/09/2020 Tarih 2018/295 Esas ve 2020/4397 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 14/09/2020 Tarih 018/2789 Esas ve 2020/4408 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 15/09/2020 Tarih 2018/1787 Esas ve 2020/4473 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 15/09/2020 Tarih 2018/2521 Esas ve 2020/4499 sayılı Kararı.
Yargıtay 11. CD., 16/09/2020 Tarih 2018/674 Esas ve 2020/4533 sayılı Kararı.
Yargıtay 15. CD. (Kapatılan), 12.06.2012 Tarih 2011/14357 Esas ve 2012/38940 sayılı Kararı.

Çevrim İçi Kaynaklar

Belge, <https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi 03.02.2023

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge>

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge>, erişim tarihi 03.02.2023

<https://www.etymonline.com/word/document>, erişim tarihi 03.02.2023

<https://www.etymonline.com/word/document>, erişim tarihi 03.02.2023

Mağdur, <https://sozluk.gov.tr/>

Sahte, https://sozluk.gov.tr

TBMM, 626 Nolu Komisyon Raporu,

<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>.

Extended Summary

With the geographical discoveries, the importance of commercial relations between countries has begun to increase. In fact, since the 20th century, commercial activities have started to be seen as the main reason for economic growth and development for countries. Therefore, the rules regulating international commercial relations have gained a special place since they both serve to protect the sovereign rights of the country in which the activities are carried out and protect the dynamics of the new world economy resulting from globalization. On this ground, international commercial relations, which are believed had an impact the shaping the future of the world, have become an important issue that needs to be addressed both domestically and internationally. For this reason, countries are obliged to keep international commercial activities under control with their own domestic legislation and international rules.

The most basic form of economic activities in the international arena is import and export activities, where commercial relations between countries are designed. At this point, the imaginary realization of import and export activities through forged documents, on the one hand, damages the social, legal and economic structure of the country, and on the other hand, affects the international reliability of the country.

This study aims to evaluate the public harm that would arise from unregistered international commercial relations and the benefit of protecting the mutual trust mechanism, that is, the protection of public trust, which is the most fundamental binding factor in ensuring the continuation of people's coexistence, in terms of Turkish Legal Legislation, and the crime of issuing customs declarations through false documents is examined. This examination is aimed to be made mainly because the act of issuing a customs declaration through forged documents has a complex structure that includes the acts of issuing false documents, using false documents, and issuing false customs declarations. Therefore, this complex structure may cause controversy both in practice and in academic literature. In this context, in this study, which is written with the aim of resolving legal disputes that have arisen and may arise in terms of both national legislation and international legislation, the acts that constitute the crime are firstly discussed in their conceptual dimension and then the nature of the crime is explained. Finally, the location of the crime is determined in our legislation and the result is explained.

The act of issuing false documents at the national level is carried to an international dimension by using the forged document in question and transferring it to the false customs declaration. The forged document issued in the crime, which occurs through customs declarations prepared through forged documents, serves as false evidence of a fictitious domestic commercial activity on the one hand, and a fictitious international commercial activity on the other. This situation constitutes three different crimes in terms of our national legislation. These are known as;

- the crime of issuing false documents,
- the crime of using false documents and
- It is a crime to present exports as if they were not realized to benefit from incentives, subsidies or monetary refunds by issuing false customs declarations.

When the crime of issuing a false document and issuing a false customs declaration by using this document is considered as a whole, it is not correct to establish a causal link between the two acts, even if the fictitious domestic commercial activity is designed with the aim of realizing the fictitious foreign activity. Because issuance of a false document is not a necessary condition for issuing neither a false customs declaration, nor it is a condition that requires the issuance of a false customs declaration. Here, the causal link can be established not by the act of issuing a fake document, but by the act of using it. As such, the crime that occurs through customs declarations issued through false documents cannot be considered as a continuation of each other and must be evaluated within the scope of a single action crime, as it provides separate financial advantages to the taxpayer. In addition, the crime of using false documents and issuing false customs declarations will be considered highly mobile crimes. Through customs declarations prepared through false documents, the public sector is not only inflicted with material financial losses but also with moral damage to the values it has created. The material damage part of the crime that occurred was treated as a misdemeanor in the Tax Procedure Law No. 213, and action is taken to compensate for the monetary damage. There are no sanctions in the criminal law regarding this matter. The act of pretending that an export has occurred when it has not actually occurred, in order to benefit from incentives, subsidies or monetary refunds through the preparation of a false customs declaration, is regulated as a crime in the Anti-Smuggling Law No. 5607 and is sanctioned with imprisonment. However, in terms of the Tax Procedure Law No. 213, although it is possible to talk about the acts of issuing false documents and using false documents regulated in Article 359 of the Law, because of the principle that there cannot be two different trials for

the same act (non bis in idem), only the act of issuing false documents can be mentioned here. As a result of the use of a fraudulently issued private document, the approval process carried out by the public administration based on the document in question gives the document the status of an official document. The act of preparing a false declaration is sanctioned with imprisonment under Law No. 5607. In the second part of the crime, the customs declaration is filled out by showing invoices and similar fake documents as evidence. By having the customs declaration in question approved by the customs administration through an organizational deception, a fictitious foreign trade is carried out and the right to tax deduction is obtained by benefiting from incentives and subsidies in this direction. The crime that occurs in this case will be evaluated within the scope of the crime of forgery of official documents, which is stipulated in the Turkish Penal Code within the scope of the Anti-Smuggling Law No. 5607. For this reason, filing of a false declaration alone constitutes a crime and since the custom declaration depicts the export has been realized, even though it has not. Thus, the act of benefiting from incentives, subsidies or monetary refunds should not be sought as a necessity for a crime to be realized. Because the filing of the declaration should be considered as a presumption that the person acted with the motive of benefiting.

The benefit and legal value protected for the purpose of regulating the crime, which occurs through customs declarations prepared through false documents, is in the public interest. Otherwise, society's resources are eroded based on false customs declarations that are created through false declaration. Therefore, the public sector has been harmed through a declaration that has been audited by the public power, and in this case, the act of forgery of official documents occurs through the false customs declaration created due to false declaration, and in this way, the accuracy of the false document is made questionable and the sense of trust that has been formed or is likely to be formed in the society is damaged. For this reason, in the case of harm that is posed to the public by benefiting from incentives, subsidies or monetary refunds along with the crime of forgery of official documents, the state is clearly the victim of the crime, while the individuals constituting the society may be victims on a personal basis. In short, cases will be heard in the criminal court of first instance for the crime of issuing false documents, which is the first stage of the crime that occurs through customs declarations prepared using false documents, and in the high criminal court for the second part, the act of forgery of official documents and violation of the Anti-Smuggling Law. As a result, the dynamic structure of commercial life may sometimes cause taxpayers to face difficult situations in terms of acting in accordance with the law. Although some

administrative solutions are regulated in tax law for legal disputes that may arise in this direction, it is not possible to evaluate the crime that occurs through customs declarations prepared through false documents. Therefore, it should be accepted that there is a type of crime that should not be included in the administrative stage resolution of tax disputes in the law. At the same time, when the material and moral damage of this planned process to the public sector is evaluated together, it is important that it is not included in the scope of possible amnesty laws, which is believed to reduce the deterrent effect.