**Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur ve
Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması**

**Spiritual Factor In The Crime Of Use Of Fake And Misleading Documents And Including The
Taxpayers In The Scope Of Special Principles**

Ahmet Fethi DURMUŞ

Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Malatya, Türkiye

Associate Professor., Inonu University, Faculty of Economics and Administrative Sciences

Malatya, Turkey

ahmet.durmus@inonu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0001-6626-7291>

Ebubekir UĞUR

Gelir Uzmanı, Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı

Malatya, Türkiye

Income Specialist, Malatya Department Of Taxation

ebubekirugur23@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-9026-504X>

Atıf Bilgisi / Reference Information

Durmuş, A. F. & Uğur, E. (2021). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur ve Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması, *Journal of Social Sciences*, 31, 54-65

Makale Bilgisi / Article Information

<http://dx.doi.org/10.29238/tbd.2007.53969>

Makale Türü / ArticleTypes: Araştırma Makalesi / Research Article

Geliş Tarihi / The Article Arrival Date: 25.10.2021

Yayınlanma Tarihi / Publication Date: 20 Aralık / December 2021

Yayınlanma Sezonu / Publication Season: Aralık / December 2021

Cilt / Volume: 31

Sayfa / Pages: 54-65

Copyright © Published by Toplum Bilimleri Dergisi – Journal of Social Sciences.

All rights reserved www.toplumbilimleri.com

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA SUÇUNDA MANEVİ UNSUR VE MÜKELLEFLERİN ÖZEL ESASLAR KAPSAMINA ALINMASI

Öz

Ticari ilişkilerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılması, bir yandan devletin yapacağı kamu harcamalarının kaynağı olan vergilerin kaybına neden olurken diğer yandan bu belgeleri kullananların haksız kazanç elde etmelerini sağlar. Ayrıca piyasada sahte belge dolaşımının yaygın olması, belgeye olan güveni de azaltmaktadır.

Yapılan bu çalışmanın amacı, SMİYB kullanma suçunun manevi unsurunu açıklamak ve bu fiili işleyenlerin karşılaştıkları adli ve idari yaptırımları ortaya koymaktır.

SMİYB kullanma, Türk Ceza Kanunu'nda suç olarak kabul edilen bir fiildir. Bir fiilin suç olarak kabul edilmesi için önceden belirlenmiş suçun unsurlarının da mevcut olması gerekmektedir. Bunlardan bir tanesi de manevi unsurdur. SMİYB kullanma fiilinin suç olarak kabul edilmesi için manevi unsurun da bulunması gerekmektedir.

SMİYB kullanan mükellefler, adli yaptırımların yanında bir takım idari yaptırımlar ile de karşı karşıya kalmaktadır. Bu fiili işlediği tespit edilen mükellefler, özel esaslar kod uygulaması ile kategorize edilerek bu mükelleflerin haksız vergi iadesi almalarının önüne geçmek istenilmektedir. Bununla birlikte, bu fiili işleyerek verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olan mükellefler belirli oranlarda vergi ziyai cezası ile cezalandırılmaktadır.

Bu çalışmada, SMİYB kavramı açıklanmış, SMİYB kullanma suçunun manevi unsuru ve bu suçu işleyenlerin karşılaştacağı adli ve idari yaptırımlar ortaya konmuştur. Bununla birlikte SMİYB kullanma fiili ile mücadelede mevcut uygulamaların neler olduğu ve bunların yanında neler yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler : Vergi Suçu, Sahte Belge, Yanıltıcı Belge, Manevi Unsur, Özel Esaslar

SPIRİTUAL FACTOR IN THE CRİME OF USE OF FAKE AND MISLEADING DOCUMENTS AND INCLUDING THE TAXPAYERS IN THE SCOPE UF SPECIAL PRİNCİPLES

Abstract

The use of fake and misleading documents in commercial relations, on the one hand, causes the loss of taxes, which is the source of public expenditures to be made by the state, on the other hand, it provides unfair profit to those who use these documents. In addition, the widespread circulation of fake documents in the market also reduces the trust in the document.

The aim of this study is to explain the moral element of the crime of using this documents and to reveal the judicial and administrative sanctions that those who commit this act will face.

Using fake and misleading documents are an act that is considered a crime in the Turkish Penal Code. In order for an act to be considered a crime, the elements of the predetermined crime must also be present. One of them is the spiritual element. For the act of using fake and misleading documents to be considered a crime, there must also be a moral element.

Taxpayers using fake and misleading documents are faced with a number of administrative sanctions as well as judicial sanctions. It is desired to prevent these taxpayers from receiving unfair tax refunds by categorizing the taxpayers who are determined to have committed this act with the special principles code application. However, taxpayers who commit this act and cause the tax to be incompletely accrued are punished with a tax loss penalty at certain rates.

In this study, the concept of fake and misleading documents are explained, the moral element of the crime of using this documents and the judicial and administrative sanctions that those who commit this crime will face are revealed. In addition to this, what are the current practices in the fight against the act of using this documents and what should be done besides these are explained.

Key Words: Tax Crime, Fake Document, Misleading Document, Spiritual Factor, Special Principles

1.GİRİŞ

Devlet harcamalarının temel kaynağı olan vergilerin yüklenicisi vatandaşlar olup bu yükümlülük anayasa ile de bir vatandaşlık ödevi olarak tanımlanmıştır. Ancak, gerek bazı vergi mükelleflerinin vergi yükünü yüklenmekten kaçınmak istemesi gerekse de haksız gelir elde etmek amacıyla ticari hayatta SMİYB'nin düzenlenmesi ve kullanılması söz konusu olabilmektedir. Devletin vergi gelirlerinde kayıp ve kaçığa yol açacak bu tür davranışlar, vergi yükünün toplumda adil bir şekilde paylaşılmasına engel olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda suç olarak kabul edilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesine göre SMİYB kullanımı suç olarak tarif edilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen diğer suçlar gibi SMİYB kullanma fiilinin suç olarak kabul edilmesi için manevi unsurun oluşması gerekir. Bir başka deyişle, bu bağlamda bir vergi suçunun oluşması için kişinin sahte ve yanıltıcı belge olduğu kabul edilen belgeyi bilerek ve isteyerek kullanması gerekmektedir.

SMİYB kullanma fiilini işleyen vergi mükellefleri hem adli hem de idari birtakım yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Adli mahkemelerde yargılanmaları sonucunda bu suçu işledikleri sabit olan mükellefler, hapis cezasına çarptırılmaktadır. Bu fiili işleyenler, idari açıdan da sorumlu kabul edilip SMİYB kullanımı sonucunda oluşacak vergi kayıpları, vergi idaresi tarafından kesilecek olan vergi cezaları ile kendilerinden tahsil edilmektedir.

Haklarında SMİYB kullanma tespiti olan vergi mükellefleri, vergi idaresi tarafından takibe alınıp belirli şartlar çerçevesinde özel esaslar başlığı altında kod uygulamasına tabi olmaktadır. Bu uygulamanın temel amacı, haksız vergi iadesinin önüne geçmek olup bu uygulama ile mükellefler kategorize edildiğinden dolayı özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerin ticari hayatları sekteye uğramaktadır. Bu nedenle uygulamanın titizlikle hayata geçirilmesi oldukça önem arz etmektedir.

Bu çalışmada; ilk olarak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları açıklanmış, SMİYB kullanma suçunun manevi unsuru ortaya konmuştur. Akabinde, bu fiili işleyenlere karşı uygulanmakta olan adli ve idari yaptırımlara yer verilmiştir. Ayrıca vergi mevzuatı kapsamında özel esaslar kod uygulamasının usul ve esasları açıklanmış olup son olarak vergi uygulamalarında dijitalleşmenin, SMİYB kullanımı ile mücadeleyle olan etkileri üzerinde durulmuştur.

2.SAhte BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları; genellikle birbirinden farksız görülmesine ve sık olarak aynı anlama gelecek şekilde kullanılmasına rağmen esas itibariyle birbirlerinden farklı niteliklere sahip iki farklı durumu açıklamaktadır. Bu bölümde genellikle aynı mahiyette kullanılan ve birbirleriyle farklı ve ortak özellikleri olan bu iki kavram açıklanacaktır.

2.1. Sahte Belge

Sahte belge kavramı, vergi mevzuatında ilk olarak 28 seri no' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği' nde açıklanmıştır. Bu tebliğe göre; " hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belgeler"dir. Bu çerçevede;

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler
- Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler

sahte belge olarak kabul edilir"(28 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği/KDVGT, 1 Ağustos 1988).

Sahte belge kavramı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 359. Maddesinde; " gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu/VUK, 10 Ocak 1961, md. 359).

Yargıtaya göre ise sahte belge kavramı; "Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından, bu faturaların, sahte olarak kabul edilmesi gerekir"(Yargıtay 11. Ceza Dairesi/Yargıtay, 13 Haziran 2001) olarak açıklanmıştır.

Öte yandan kullanılan belgeleri basan matbaanın, idarece yetkili kılınmış olup olmaması kullanılan belgelerin meşruluğu açısından belirleyici bir faktördür. Bu bağlamda, gerçek bir durum ve işlemi gösteren ya da gerçek bir mal ve hizmet satışı sonucunda düzenlenmiş belgeler, söz konusu durumun gerçek mahiyetini gösterse de vergi idaresi tarafından yetkili kılınmamış matbaalarca basılması durumunda bu belgeler sahte olarak kabul edilecektir.

Bununla birlikte kayıt dışı olarak, diğer bir ifade ile belgesiz olarak gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretini, başka bir mal ve hizmet alışverişi sonucunda üçüncü bir mükellefin düzenlemiş olduğu belgeler ile belgelendirme davranışı da söz konusu belgeyi kullanan açısından sahte belge kullanımı olarak kabul edilmektedir.

Sahte belge kavramına ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, gerçek bir duruma dayanmayan veya olmayan bir işlemi varmış gibi gösteren belgelerin tümüne sahte belge denilmektedir.

2.2.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Yanıltıcı belge kavramı da ilk olarak 28 seri no' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği' nde sarıh bir şekilde açıklanmıştır. Bu tebliğe göre yanıltıcı belge; "şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olan belgelerdir. Buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası "tahrif" suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilir"(KDVGT, 1 Ağustos 1988).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 359. maddesinde ise yanıltıcı belge kavramı; "gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler"(VUK, 10 Ocak 1961, md.359) olarak tanımlanmıştır.

2.3.Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, birbirleri ile farklı niteliklere sahip olmasına rağmen sahip oldukları ortak özellikler ile birlikte, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması sonucunda benzer hukuki sonuçlar doğurması nedeniyle aynı anlama gelecek şekilde algılanabilmektedir. Ancak her iki belgenin yapısı ve doğurmuş olduğu sonuçlar dikkate alındığında birbirinden farklı iki kavram oldukları anlaşılabacaktır.

Önceki kısımda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sahte belge kullanmanın söz konusu olduğu durumlarda, gerçekleşmiş bir işlem olmamasına rağmen varmış gibi göstererek bu belgeyi düzenleyen ve kullananlar açısından haksız menfaat elde edilmesi adına belge düzenleme ve kullanma söz konusudur. Örneğin; sahte fatura ile haksız KDV indirimine hak kazanmak isteyen mükellefin, aslında hiç gerçekleşmemiş bir mal ve hizmet alışverişini gerçekleştirmiş gibi göstermek amacıyla düzenleyeceği belge sahte belge olarak hüviyet kazanacaktır. Ayrıca söz konusu bu belgeyi kullanan mükellef ise sahte belge kullanma fiilini işlemiş olacaktır.

Yanıltıcı belge de ise, esasen ortada gerçekleşmiş bir durum olmakla birlikte gerçekleşen durumu olduğundan farklı şekilde gösterme çabası vardır. Bu durum alışverişe konu olan mal ve hizmetin gerçekleşme tarihini, türünü, miktarını, bedelini ya da ürünün nakledilmesi gibi hususların gerçek mahiyetlerinden farklı biçimde ortaya koyma gayreti ile oluşmaktadır. Örneğin; stoklarında kayıt dışı mal bulunduran işletme, sonraki zaman diliminde aynı mal grubundan yapmış olduğu alışlara ilişkin olarak düzenlenecek olan faturada, ürün miktarını olduğundan daha fazla olarak gösterilmesini isteyebilir. İşletme, bu çabasıyla stoklarında bulunan kayıt dışı malı belgelendirmiş olacaktır. Böylelikle söz konusu belgeyi düzenleyen yanıltıcı belge düzenleme, kullanan ise yanıltıcı belge kullanma fiilini işlemiş olacaktır.

Bu bağlamda sahte belge ile yanıltıcı belge arasındaki farkı özetlemek gerekirse; sahte belgenin düzenlendiği durumlarda, meydana gelmiş bir olay olmamasına rağmen gerçekleşmiş gibi gösterilmek istenilirken yanıltıcı belge düzenlemenin söz konusu olduğu durumda ise, gerçekleşmiş bir olay olmakla birlikte bu durumu gösteren belgede zaman, tür, miktar vb. durumlar açısından nitelik ve nicelik olarak olduğundan farklı gösterme çabası söz konusudur.

3.SUÇTA MANEVİ UNSUR

Suçun maddi nitelikteki unsurlarının fail ile olan ilişkisine manevi unsur ya da bir başka deyişle kusurluluk adı verilmektedir (Özbek vd., 2006). Manevi unsur, hukuka uygun hareket edebilme ehliyetine sahip olan failin hukuk kuralları dışında bir davranışa yönelmiş ve gerçekleştirmiş olması sebebiyle sorumlu tutulmasıdır (Öztürk & Erdem, 2008). Fail, psikolojik açıdan kendisine ait olan eylemden sadece kast veya taksirle gerçekleştirdiğinden sorumlu tutulmaktadır (Toroslu, 2008).

Kasta ilişkin olarak bilmek ve istemek olmak üzere iki unsurun olduğu söylenebilir. Failin kasten hareket ettiğinin kabul edilebilmesi için fail, kanun hükmünde belirtilen hareket, netice ve nedensellik bağı olmak üzere tüm unsurların bilincinde olmalıdır. Bilinmesi gereken unsurlar suç türüne göre değişkenlik gösterebilir. Fakat fail, genel olarak suç türünde kendisi ve mağdurla ilgili özellikleri, eylemin konusunu ve buna ilişkin özellikli durumları bilmesi gerekir (Özbek vd., 2010).

İstemek, kasıttan bahsedebilmek için gerekli olan bir başka faktördür. Gerçekleştirilen fiile ilişkin unsurların bilinmiş olması, işlenen fiilin aynı zamanda isteyerek gerçekleştiği manasını taşımaz. Öngörülen unsurların fail tarafından istenmiş olması da gerekmektedir. Failin gerçekleştireceği fiilin sonuçlarını öngörmesi ve bunu kendi iradesi ile gerçekleştirmesi sonucunda kastın şartları oluşacaktır (İçel, 2007).

Suçun kast dışındaki bir başka manevi unsuru da taksirdir. Ceza hukukunda kast temel kusurluluk hali olarak kabul edilmekle beraber, taksir istisnai bir durum olarak görülmüştür. Failin taksirle hareket etmesi sonucunda fiilinden sorumlu tutulabilmesi için kanunda özel bir düzenleme bulunması şarttır. Taksirden bahsedebilmek için kanun hükmünde taksirle işlenebilen bir suç tanımı olmalı ve bu durum kanunda sarıh bir şekilde açıklanmalıdır (Demirbaş, 2016).

3.1.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunun Manevi Unsuru

SMİYB kullanımı ile oluşacak vergi suçunun manevi unsuruna ilişkin olarak 213 Sayılı Vergi usul Kanunu' nda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle Türk Ceza Kanunu'nunda "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" (Türk Ceza Kanunu/TCK,12 Ekim 2004, md.5) hükmüne istinaden özel kanun niteliğine sahip olan Vergi Usul Kanunu' nda yer almayan suçun manevi unsuru bakımından Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır.

Türk Ceza Kanunu' nunda; "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir"(TCK,12 Ekim 2004, md.21) hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla failin işlediği suçta kasıt olduğunu ileri sürebilmek için failin, fiili bilerek ve isteyerek işlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda SMİYB kullanma suçu da kasten işlenebilen suç niteliği taşımaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 359. Maddesinin değiştirilmeden önceki halinde SMİYB kullanımına ilişkin "bilerek" ibaresi yer alırken 1998 yılında yayımlanan 4369 Sayılı Kanun ile bu hüküm kaldırılmıştır (Öncel vd., 2013). Bu gelişme ile uygulamada, mükelleflerin SMİYB kullanma suçunu işlediklerine ilişkin tespit aşamasında kasıt unsurunun aranıp aranmayacağına belirsizlikler yaşanmıştır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi SMİYB düzenleme ve kullanma suçları kasten işlenen suç niteliğindedir. Bu nedenle, sahte belge kullanma şüphesinin olduğu durumlarda muhakkak kasıt unsurunun dikkate alınması gerekmektedir.

SMİYB kullanma fiilinde kastın tespiti bu belgeleri düzenleme fiiline göre daha zordur. Çünkü söz konusu belgelerin ilk çıkış noktası olan, bir başka ifade ile söz konusu belgelere hukuki olarak varlık kazandıran taraf olan düzenleyiciler "bilmiyordum" savunmasını ileri süremez. Belge düzenleyicisi olarak belgede belirtilen işlemin gerçek olup olmadığını bilmemek hayatın olağan akışına aykırıdır. Dolayısıyla düzenleme fiilinde kastın bulunduğu kabul edilmelidir. Ancak belgeyi kullanan tarafın bu fiili bilerek ve isteyerek işlemesi gerekmektedir. Bu durumun tespiti de kendi içerisinde güçlükler barındırmaktadır.

Esasında SMİYB' yi, kişinin iradesi dışında kullanması çok da mümkün değildir. Gerçek bir muameleye konu olamayan bir işleme ilişkin belgeleri kasıt olmaksızın kayıtlara geçirmek söz konusu olamaz. Fakat, satıcının alıcıya bir başkasına ait olan belgeleri vermesi durumu sık rastlanılan bir durumdur. Bu durumda mükellef, söz konusu belgeleri bilerek ve isteyerek kullanmadığı için sahte belge kullanma şartları oluşmamıştır (Şenyüz, 2015).

3.2.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmanın İdari ve Adli Yaptırımları

Ticari hayatta SMİYB kullanılarak haksız çıkar elde edilmesi sosyal ve ekonomik yaşamı olumsuz olarak etkileyebilmektedir. Bu belgelerin yaygın olarak kullanılması neticesinde devletin mükelleflerden alması gereken vergiyi tahsil edememesi hazine kaybına neden olmaktadır. Bu durum, devletin gerçekleştirmesi gereken kamusal hizmetlerin sekteye uğratılmasına neden olacaktır.

Öte yandan SMİYB kullanılarak vergi kaçırma davranışı, ticari hayatta elde edilen gelirlerin adil bir şekilde vergilendirilmemesine neden olmaktadır. Bunun sonucunda eşit olması gereken rekabet şartları yara almış olacak ve vergi yükü toplumda adil bir şekilde paylaşılmayacaktır.

Mükellefler tarafından SMİYB kullanımını önlemek adına bu fiili işleyenlere yönelik gerek idari gerekse de adli yaptırımlar bulunmaktadır. Bu fiili işleyenlere yönelik yaptırımların uygulanması, bu fiilin işlenmemesi adına caydırıcılık etkisi oluştururken diğer yandan bu tür davranışların karşılıksız kalmaması toplum vicdanını da rahatlatacaktır.

3.2.1.İdari Yaptırım

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesinin Vergi Ziyai Cezası başlıklı kısmına göre, aynı Kanun'un 359. Maddesinde sayılan fiiller arasında yer alan SMİYB kullananlara ziyai uğrayan vergi aslı ile vergi aslının üç katı kadar da vergi ziyai cezası kesilir. Ayrıca bu suça iştirak edenlere de bir kat vergi ziyai cezası kesilir (VUK, 10 Ocak1961).

Yine aynı Kanun'un ek 1. Maddesine göre 359 uncu maddede yazılı fiiller arasında yer alan SMİYB kullanma nedeniyle vergi ziyasına neden olunması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiile iştirak eden kişilere kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri kapsamına girmemektedir. Ayrıca bu fiillerin işlenmesi nedeniyle vergi inceleme raporlarına istinaden kesilecek olan vergi ziyai cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında da değildir. Ancak SMİYB kullanımı bilmeyerek gerçekleştiğinde vergi aslı ile birlikte düzenlenecek olan vergi ziyai cezası bir kat olarak hesaplanır. Bu durumda tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamına girmektedir. (VUK, 10 Ocak1961). 359. Maddede belirtilen fiillerin işlenmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındayken 7103 Sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

3.2.2.Adli Yaptırım

193 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 359. Maddesinde SMİYB kullananların karşı karşıya kalacağı adli cezalar açıklanmıştır. Buna göre; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Sahte belge kullananlar ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar (VUK, 10 Ocak 1961).

Vergi inceleme elemanlarınca tanzim edilen raporlar sonucunda mükelleflerin SMİYB kullandıkları sabit olursa bu mükellefler hakkında vergi suçu raporu oluşturularak suçun unsurları ortaya konulur. Daha sonra, vergi suçu raporuna dayanılarak mükellef gerçek kişi ise kendisi hakkında, tüzel kişi ise ilgili dönem kanuni temsilcileri hakkında Vergi Usul Kanunu' na muhalefet suçunun işlendiği iddiasıyla ilgili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur.

Asliye ceza mahkemelerinde görülen bu davalarda verilen mahkumiyet kararlarının yanında Türk Ceza Kanunu' nun 53. Maddesi kapsamında ceza alan kişilere mahkumiyet süresi boyunca bir işletmenin kanuni temsilcisi olma ya da kendi nam ve hesabına mükellefiyet tesis etme gibi haklardan yoksun bırakılmasına yönelik kararlar da verilebilmektedir.

4.ÖZEL ESASLAR KOD UYGULAMASI

SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerinin son yıllarda artarak devam etmesi nedeniyle vergi idaresi tarafından mükelleflerin birbirleriyle yapmış oldukları mal ve

hizmet ticareti yakından takip edilmeye başlanmış olup bu doğrultuda haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler “olumsuz mükellefler listesi” ve “kara liste” gibi kodlamalar ile kategorize edilmiş ve en nihayetinde “özel esaslar” başlığı kodu altında bu uygulama son halini almıştır (Kızılot & Kızılot, 2008). Vergi idaresinin haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefleri kodlayarak takip etmesindeki temel amaç; gerçekte yüklenilmemiş olan katma değer vergisinin haksız bir şekilde mükellefe iadesinin önüne geçerek hazine kaybına sebebiyet vermemektir.

Mükelleflerin SMİYB kullanımından ötürü özel esaslar kapsamına alınmasına ilişkin süreç aşağıda açıklanmıştır.

4.1.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Düzenledikleri ya da kullandıkları SMİYB’ler ile gerçek olmayan bir durumu kayıtlarına yansıttıklarına ilişkin rapor ve tespit bulunan mükellefler haksız iadeye engel olmak adına özel esaslar kapsamında değerlendirilirler.

Bu doğrultuda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre aşağıda sayılan mükellefler özel esaslar kapsamına alınır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği/KDVGUT, 26 Nisan 2014).

“- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler

-Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.”

4.2.Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu ve Tespit Bulunanlar

Bir vergi mükellefinin sahte belge kullandığından ötürü özel esaslar kapsamına alınması için söz konusu mükellef hakkında düzenlenecek bir rapor ile bu fiili işlendiğinin sabit olması veya tespit bulunması gerekmektedir. Bu durum incelemeye yetkili olanlar tarafından tanzim edilecek bir raporda ya da yapılan tespitlerde güçlü dayanaklar ile açıkça ortaya konulmalıdır. Nitekim mükelleflerin sahte belge kullandıklarının açıkça ve şüpheden uzak bir şekilde ortaya konmadığı rapor ve tespitlere dayanılarak gerçekleştirilen özel esaslar uygulaması dava konusu olduğunda mahkemeler tarafından mükellefler lehine kararlar verilebilmektedir.

Bu bağlamda bir mükellefin sahte belge kullanıcısı olduğuna ilişkin yapılacak tespitlerde KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan hükümlerden yola çıkarak aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir (KDVGUT, 26 Nisan 2014);

-Sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturaya ilişkin alışverişe konu olan mal ve hizmetin karşılığı olan bedelin nasıl tahsil edildiği açıkça ortaya konulmalıdır. Sahte belge kullanıcısı olarak incelenen mükellef banka, çek gibi ödeme kanalları ile ödeme yaptığını kanıtlayabilirse mükellefin lehine bir durum olacaktır. Ancak bu durum tek başına yeterli olmamakta olup alışverişe konu olan malların sevkiyatı, teslim tutanakları gibi unsurların var olup olmadığı da saptanmalıdır.

-Sahte belge kullanma tespiti yapılırken mükellefin ortaya koymuş olduğu profil, onun ortaya koyacağı davranışlar hakkında öngörü sunacaktır. Bu bağlamda beyannamelerin süresinde verilmemesi, vergi borçlarının vadesinde ödenmemesi, sürekli devreden KDV gösterilmesi, yüksek miktarda satış miktarı ile giderlerin birbirine yakın olması veya sürekli zarar gösterilmesi gibi vergi davranışları sahte belge kullanan mükelleflerde sık görülmektedir. Ancak bu tür davranışlar tek başına olumsuz tespit için yeterli olmayıp diğer unsurlar ile değerlendirilmelidir.

-Bir başka husus mükellefin kayıtlarında göstermiş olduğu yüksek miktardaki iş hacmi ile potansiyelinin uyumlu olup olmadığıdır. Özellikle mükellefin işyeri adresinde gerçekleştirilecek yoklama ile yapılacak tespitlerde verilen beyannamelerin doğruluğunun tespiti amacıyla hammadde ve stok miktarı, mükellefin yürütmüş olduğu faaliyet göz önünde bulundurularak fiilen istihdam edilen işçi sayısı, faaliyet ile uyumlu elektrik, doğalgaz tüketimi, belirtilen faaliyetin yürütülmesi amacıyla gerekli makine ve teçhizat gibi faktörlerin tespit edilmesi belirleyici olacaktır.

-Bir diğer husus ise mükellefin finansal durumudur. Sahte belge kullanma şüphesi barındıran mükellefin mali yapısı da tetkik edilmelidir. Bu bağlamda, mükellefin öz sermayesinin belirtilen miktarda alımlar ile uyumlu olup olmadığı, mal ve hizmet alımı kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile finanse edildiği belirtilmişse bunların doğruluğunun saptanması gerekir.

-Hakkında sahte belge kullanma şüphesi bulunan mükelleflerin hakkında karşıt inceleme raporu olup olmadığı da bir diğer önemli faktördür. Aslında karşıt inceleme raporunun mevcudiyeti, mükellef hakkında sayılan tüm tetkiklerin yapılmasına sebep olan temel unsurlardan biridir. Bu bağlamda karşıt inceleme raporu hakkında şüphenin başlangıç noktası diyebiliriz. Bununla birlikte mükellefin mal ve hizmet aldığı satıcılar hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması da sahte belge kullanmaya yönelik bir başka karine olduğu söylenebilir. Tüm satıcılar içerisinde sahte belge düzenleme tespiti olanların oranının yüksek olması, mükellefin sahte belge kullandığının ileri sürülmesi adına güçlü bir dayanak olacaktır.

Vergi idaresi tarafından mükelleflerin sahte belge kullanıcısı olduğunu ileri sürmesi için gerekli olan bir diğer şart, söz konusu mükellefler hakkında olumsuz bir tespitın olması gerekliliğidir. Bir mükellef, sadece hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair olumsuz tespit veya rapor bulunan başka bir mükellef ile alışveriş yapmış olmasından dolayı özel esaslara alınamaz. Bu durumda, kullanıcı durumdaki mükellefin özel esaslara alınması için ilgili alışverişe konu olan alış faturalarını kayıtlarına işlemesi ve indirim konusu yapması gerekmektedir. Bu doğrultuda bir tespit yapıldıktan sonra mükellef, vergi idaresi tarafından yazılacak bir yazı ile 15 günlük süre içerisinde söz konusu sahte belgeyi kayıtlarından çıkarması ve bu doğrultuda düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği, aksi halde özel esaslar kapsamında değerlendirileceği şeklinde bilgilendirilir. Belirtilen süre içerisinde söz konusu olumsuzluk düzeltilmediği takdirde tespitın yapıldığı tarih itibarıyla mükellef özel esaslar kapsamına alınır (KDVUGT, 26 Nisan 2014).

4.3.Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu ve Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri kullanıldığı düzenlenmiş olan raporlar ile sabit olduğunda, söz konusu belgelerin kullanılmasından ötürü gerçekleşen KDV indirimleri rapora istinaden ya da bizzat mükellef tarafından verilecek düzeltme beyannamesi ile indirimlerden düşülürse mükellef özel esaslar kapsamına alınmayacaktır. Yine hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandıklarına ilişkin olarak bir tespitın mevcut olduğu durumlarda mükellef, vergi idaresi tarafından mükellefe yazılacak bir yazı ile 15 gün içerisinde söz konusu belgenin gerçek bir durumu yansıttığını mevzuat hükümleri

doğrultusunda kanıtlaması ya da bu belgeyi kayıtlardan çıkararak doğan indirimle ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği şeklinde bilgilendirilir. Mükellef, belirtilen süre içerisinde olumsuzluğu giderirse özel esaslara kapsamına alınmaz aksi taktirde özel esaslar kapsamında değerlendirilir (KDVGUT, 26 Nisan 2014).

5.DİJİTALLEŞMENİN SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMINI ENGELLEMEYE ETKİSİ

5.1.Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları (Ba-Bs Formları)

Hazine ve maliye bakanlığınca bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerine belirli bir tutarın üzerindeki mal ve hizmet alımlarını Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba), mal ve hizmet satışlarını ise Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirmeleri ödevi yüklenmiştir. Bu doğrultuda, KDV hariç 5.000 TL ve üzeri tutarında mal ve hizmet alışını yapan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu alışlarını Form Bs ile izleyen ayın sonuna kadar, KDV hariç 5.000 TL ve üzeri tutarında mal ve hizmet satışında bulunan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu satışlarını izleyen ayın sonuna kadar Form Bs ile bildirmek durumundadırlar (396 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği/VUKGT, 4 Şubat 2010).

Mükelleflere belli bir tutarın üzerinde gerçekleştirmiş oldukları alış ve satışlarını Form Ba-Bs formları ile bildirme yükümlülükleri getirilmesi, vergi idaresine çapraz kontrol gerçekleştirme olanağı sunmuştur. Mal ve hizmet satışına taraf olan alıcı ve satıcı, Form Ba ve Form Bs bildirimlerini ayrı ayrı verecek olup her iki bildirimdeki tutarların aynı olması gerekmektedir. Şayet aynı mal ve hizmet ticaretinin tutarı alıcı veya satıcı tarafından yanlış bildirildiği ya da hiç bildirilmediğinde oluşacak uyumsuzluk yapılacak olan çapraz sorgulama ile kolaylıkla saptanabilecektir.

Dijitalleşmenin getirmiş olduğu bir uygulama olan Form Ba-Bs bildirimi ile vergide kayıp ve kaçığın önlenmesine yönelik denetimler için kolaylıklar sunmuştur. Form Ba-Bs bildirimlerinin çapraz kontrolü ile kısa zamanda ve fiziki olarak defter belge incelemesine gerek kalmadan gerekli kontroller yapılabilmektedir.

Mükelleflere Form Ba-Bs bildirim yükümlülüğü getirilmesiyle birlikte SMİYB kullanan mükelleflerin tespiti de kolaylaşmıştır. Hakkında sahte belge kullanma tespiti olan mükelleflerin vermiş olduğu mal ve hizmet satışına ilişkin Form Bs bildirimi ve bu mükelleflerden mal ve hizmet alındığına ilişkin verilen Form Ba bildirimlerinin karşılaştırılmasıyla sahte belge kullanan mükelleflerin tespitine dayanak olacak veriler elde edilir.

5.2. Elektronik Fatura Uygulaması (E-Fatura)

Temel olarak elektronik fatura sistemi, mükelleflerin düzenledikleri faturalarda yer alan verilerin önceden belirlenmiş standartlarda ve elektronik platformda Gelir İdaresi Başkanlığı' na bildirilmesiyle mal ve hizmet satışı sonucunda düzenlenen faturaların ikinci nüshalarını fiziki olarak muhafaza edilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldıran ve belirlenmiş şartlar çerçevesinde güvenli elektronik imzalı E- fatura kullanılmasına olanak sağlayan sistemdir (Çetin, 2010).

Günümüzde bilgi ve teknoloji alanında yaşanan gelişmelerle birlikte Gelir idaresi Başkanlığı, mükelleflerin mal ve hizmet satışı sonrasında düzenleyecekleri faturaları elektronik ortamda düzenlenmesini sağlayarak mükelleflerin, dijitalleşmenin getirdiği verimlilikten yararlanmasına ve düzenlenen faturaların muhafazasına ilişkin yükümlülükten kurtulmasına olanak sağlamıştır. Bu bağlamda, E-fatura kullanımına ilişkin usul ve esaslar 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

E-Fatura kullanımının yaygınlaşması SMİYB düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadelede önemli bir eşik olacaktır. E- Fatura kullanımıyla birlikte, defter ve hesaplarda hesap ve muhasebe hileleri, faturaları tahrif etme ve gizleme fiillerinin önüne geçilecektir. Bu sayede, özellikle yanıltıcı belge düzenlemenin önüne geçilebilecek, dolayısıyla yanıltıcı belge kullanımı da bu çerçevede olanaksız hale gelecektir.

5.3. Elektronik Defter Uygulaması (E-Defter)

Defterlerin elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar ilk olarak 1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Vergide dijitalleşme adımlarından birisi olan E-defter uygulaması ile mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin defter ve belgelerine vergi idaresi tarafından çok daha rahat ulaşılabilenekte olup aynı zamanda sayfalarca belgenin fiziki olarak muhafazası, taşınması ve incelenmesi gibi zorluklar son bulmuştur. Bu nedenle E-Defter üzerinde yapılan incelemeler daha kısa zamanda ve etkin olarak yapılabilmekte, bunun sonucunda vergide kayıp kaçığın önüne geçmek adına denetimler yaygın ve yoğun bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

Defterlerin dijital ortamda oluşturulması ve saklanması, SMİYB düzenleme ve kullanma fiili ile mücadelede önemli katkı sağlayacak düzenlemelerin başında gelmektedir E-defter uygulaması ile belgelerin incelemeye olanak vermeyecek şekilde tahrif edilmesinin önüne geçilmiş olup özellikle vergide kayıp kaçığın önüne geçebilmek adına önem arz eden çapraz kontrolün uygulanması daha kolay gerçekleştirilebilmektedir.

6.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ticari hayatta SMİYB kullanımının yaygınlaşması hem rekabet eşitliğini hem de kamu harcamalarına kaynak oluşturacak hazine gelirlerinin hakkıyla toplanmasını sekteye uğratacaktır. Bu nedenle gerçek durumu yansıtmayan belgelerin piyasada dolaşımını engellemek adına öncelikle yaygın ve yoğun denetimlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yapılacak denetimlerden istenilen sonucu almak için denetim birimlerinin nitelik ve nicelik olarak güçlendirilmesi ve yapılacak denetimlerin önceden belirlenmiş şeffaf, ölçülebilir ve uygulanabilir ilkelere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Ticari hayatta faaliyette bulunan tacirlerin SMİYB kullanımının önüne geçebilmek adına adil, uygulanabilir ve caydırıcı adli ve idari yaptırımların uygulanması, bu uğurda verilen mücadelenin en güçlü ayağı olacaktır. Mevcut uygulamada bu fiilleri işleyen failler çeşitli adli ve idari yaptırımlarla ile cezalandırılmaktadır. Ancak bu fiilleri işleyen faillerin çoğu bu cezaların varlığından yaptırımlar ile karıştıktan sonra haberdar olmaktadır. Bu nedenle SMİYB kullanmanın hem toplumsal ve ekonomik hayata vermiş olduğu zararları hem de bu suçu işleyenlerin hangi yaptırımlara maruz kalacakları her türlü platformda geniş bir biçimde işlenmelidir.

Öte yandan SMİYB kullanan mükelleflerin vergi idaresi tarafından özel esaslar kod uygulaması ile kategorize edilerek bu fiili işleyenlerin haksız vergi iadesi almalarının önüne geçilmek istenilmektedir. Ancak bu uygulama sık sık vergi mahkemelerinde dava konusu edilmekte olup idare aleyhine kararlar çıkabilmektedir. Böylelikle, bu uğurda verilen mücadelede zaman ve kaynak kaybı oluşmaktadır. Bu nedenle; haksız vergi iadesinin önüne geçmek amacıyla uygulan özel esaslar uygulanmasından istenilen sonucun elde edilmesi için mevzuat alanında gerekli düzenlemelerin yapılması ve SMİYB kullanma tespitinin güçlü argümanlar ile şüpheye mahal vermeyecek şekilde yapılması gerekmektedir.

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler doğrultusunda vergi uygulamalarında dijitalleşmenin başlaması ile hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açısından iş ve

işlemlerin yürütülmesi daha kolay ve pratik hale kavuşmuştur. Vergi uygulamalarında dijitalleşme ile defter ve belgelerin muhafaza yükümlülüğünün yerine getirilmesi kolaylaşmış ve belgelerin dijital ortama taşınması ile birlikte bunlar üzerinde tahrif ve değişiklik yapmak olanaksız hale gelmiştir. Bununla birlikte dijitalleşmenin sunmuş olduğu olanaklar sayesinde, vergi idaresi tarafından daha kısa zamanda daha fazla denetim yapmak mümkün hale gelmiştir. Ancak vergi idaresinin hedefi olan yaygın ve yoğun denetimin istenilen düzeyde gerçekleşmesi için dijitalleşme uygulamalarının bütün vergi mükelleflerini kapsamaması gerekmektedir.

Sonuç olarak ticari hayatta haksız kazanç elde etmek ve ödenmesi gereken vergiyi kaçırarak amacıyla SMİYB kullanımının ülke ekonomisine ve vergi yükünün adil paylaşımına olumsuz etkileri olup bu durumun önüne geçmek yaygın ve yoğun denetim, adil bir şekilde uygulanacak adli ve idari yaptırım ve en önemlisi toplumun her kesiminde oluşacak vergi bilinci ile mümkündür. Bu alanda yapılacak çalışmalar ile SMİYB düzenleme ve kullanma suçuyla mücadelede daha etkili yöntemler ortaya konulabilir ve vergi bilincinin toplumda daha güçlü bir şekilde oluşmasını sağlayacak faktörler incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Çetin, Güneş. "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2/1(2010), 79-86
- Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016
- İçel, Kayıhan. "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli Kast". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/1(2009) 61-70.
- KDVGT/28 Seri No' la Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. Resmî Gazete 19886(1 Ağustos 1988) Erişim 16 Mayıs 2021. <https://www.gib.gov.tr/node/89152>
- KDVGUT, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Resmî Gazete 28953(26 Nisan 2014). Erişim 15 Mayıs 2021. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf
- Kızılot, Şükrü & Kızılot, Zühal. *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008
- Öncel, Mualla, vd. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013
- Özbek, Veli Özer, vd. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010
- Özbek, Veli Özer, vd. *Ceza Hukuku Bilgisi*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006
- Öztürk, Bahri & Erdem, Mustafa Ruhan. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*. Ankara: Seçkim Yayınevi, 2008
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları, 2015
- TCK, Türk Ceza Kanunu. Resmî Gazete 25611(26 Eylül 2004). Erişim 15 Mayıs 2021. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf>
- Toroslu, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2008
- VUK, Vergi Usul Kanunu. Resmî Gazete 10703(10 Ocak 1961). Erişim 16 Mayıs 2021. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
- VUKGT/396 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Resmî Gazete 27483(4 Şubat 2010). Erişim 17 Mayıs 2021. <https://www.gib.gov.tr/node/88551/pdf>
- Yargıtay/Yargıtay 11. Ceza Dairesi. K.2001/6820 (13 Haziran 2001)