



ISSN 1303 - 5444
E-ISSN 2667 - 6737

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

MALİ ÇÖZÜM

cilt: 33

EYLÜL - EKİM 2023
September - October 2023

www.istanbulismmodasi.org.tr

179

179



İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

Sahibi İSMMMOM Adına - Owner on behalf of the İSMMMOM ● **EROL DEMİREL**

Genel Yayın Yönetmeni - Editor ● **MUSTAFA GÜN**

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü - Editorial Assistant ● **SENEM DURSUN ONARAN**

DANIŞMA KURULU Advisory Board

Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üniversitesi)

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)

Prof. Dr. Cemal İBİŞ (Altınbaş Üniversitesi)

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)

Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)

Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (University of the West of England, UK)

YAYIN KURULU Publication Board

Mustafa GÜN (Genel Yayın Yönetmeni)

Senem DURSUN ONARAN (Sorumlu Yazı İşleri Müdürü)

Gülser ERTEKİN (Üye)

Hasgül BAL (Üye)

Erdal AYDIN (Üye)

Bektaş Deniz TEKİN (Üye)

ISSN: 1303-5444
E-ISSN: 2667-6737

Net 500 adet basılmıştır.

Dergi Adı: Mali Çözüm®

Dergimiz Proquest ABI/INFORM Global, EBSCO Business Source Complete ve ULAKBİM Sosyal Bilimler Veritabanları tarafından taranmaktadır.

İmtiyaz Sahibi: Erol DEMİREL

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:7 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Genel Yayın Yönetmeni: Mustafa GÜN

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Yazı İçerik-Teknik Sorumlusu: İlkim MENGÜLEREK

Kurtuluş Caddesi No: 114 B Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Grafik Tasarım ve Uygulama: Atiye YAPRAK

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat: 6 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Yönetim Yeri Adresi: Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Baskı: ??????????????????

????????????????????

Yayın Türü: Yerel-Sürelı, 2 aylık

Dergimiz HAKEMLİ DERGİ olma özelliği taşımaktadır.

Dergimize gönderilen yazılar, hakem değerlendirmesine tabi tutulduğundan yayımda gecikmeler olabilmektedir.

Dergimizde yayınlanan yazılar kaynak gösterilerek kullanılabilir.

Yazılardaki görüşler yazarlarına aittir.

Mali Çözüm (Financial Analyze) is bimonthly journal of Chamber of Certified Public

Accountants of Istanbul. It is a peer-reviewed Journal publishing refered articles, opinion papers, letters, reviews, news, questions and answers, law decisions on accounting.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

İSMMMO

Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Telefon: (0212) 315 84 00 pbx Faks: (0212) 343 47 80

E-mail: ismmmo@ismmmo.org.tr

www.ismmmo.org.tr



MALİ

ÇÖZÜM®

İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

HAKEM KURULU (Alfabetik Sıraya Göre)
Editorial Advisory Board (Alphabetical orders)

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Tamer AKSOY (İbn Haldun Üniversitesi)
Doç. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN (Marmara Üni.)
Prof. Dr. Erdiç ALTAY (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Figen ALTUĞ (E. Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Doğan ARGUN (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Başak ATAMAN (Marmara Üniversitesi)
Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. Refika BAKOĞLU (Marmara Üniversitesi)
Doç. Dr. Eda BALIKÇIOĞLU (Kırıkkale Üniversitesi)
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Özgür BIYAN (Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma Onyedli Eylül Üniv)
Prof. Dr. Nejat BOZKURT (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Tamer BUDAK (Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi)
Prof. Dr. Enre BURÇKİN (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Nurşen CANIKLIOĞLU (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Nuran CÖMERT (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Murat ÇİNKO (Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ali ÇOŞKUN (Boğaziçi Üniversitesi)
Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. Erhan DEMİRELİ (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Doç. Dr. Banu DİNÇER (Galatasaray Üniversitesi)
Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ (Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ali DURAL (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. M. Banu DURUKAN (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet Hasan EKEN (Kırklareli Üniversitesi)
Prof. Dr. Melih ERDOĞAN (Anadolu Üniversitesi)
Doç. Dr. Meral FIRAT (İstanbul Aydın Üniversitesi)
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Uludağ Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Diğdem GÖÇ (Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Şerif Emre GÖKÇAY (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN (Marmara Üniversitesi)
Doç. Dr. Ömer Faruk GÖRÇÜN (Kadir Has Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Ender GÜLVER (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ (İArtvin Çoruh Üniversitesi)
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üniv)
Prof. Dr. Cemal İBİŞ (Altınbaş Üniversitesi)
Prof. Dr. Pelin Varol İYİDOĞAN (Hacettepe Üniversitesi)
Prof. Dr. Süleyman Serdar KARACA (Turgut Özal Üniversitesi)
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Anadolu Üniv.)
Dr. Ahmet KAVAK (Yeminli Mali Müşavir)
Prof. Dr. Leman KAVUT (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN (E. Öğretim Üyesi)
Dr. Resul KURT (Sosyal Güvenlik Uzmanı)
Dr. Öğr. Üyesi Hande KÜÇÜKÖNDER (Bartın Üniversitesi)
Prof. Dr. Ömer LALİK (İst. Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr. Haluk LEVENT (Kemerburgaz Üniversitesi)
Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (UWE Bristol Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatma Naciye Can MUĞAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT (Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr. Yasemin ÖZÜĞÜRLÜ (Mersin Üniversitesi)
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR (İstanbul Üniversitesi)
Doç. Dr. Meltem ULUSAN POLAT (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Kerem SARIOĞLU (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. A.R. Zafer SAYAR (Atılım Üniversitesi)
Prof. Dr. Ufuk SELEN (Uludağ Üniversitesi)
Dr. Veysi SEVİĞ
Prof. Dr. Barış SİPAHİ (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU (Girne Üniversitesi)
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK (E. Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN (İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr. Oktay TAŞ (İstanbul Teknik Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Sabri TOPAK (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇIOĞLU (E. Öğretim Üyesi)
Prof. Dr. Nuri UMAN (Koç Üniversitesi)
Prof. Dr. Selçuk USLU (Bilkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL (Okan Üniversitesi)
Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK (Yeditepe Üniversitesi)
Prof. Dr. Serhat YANIK (İstanbul Üniversitesi)
Doç. Dr. Şebnem YAŞAR (Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr. Ferda YERDELEN TATOĞLU (İstanbul Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Doğan YILDIZ (Yıldız Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr. Göksel YÜCEL (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi)

SUNUŞ

Değerli Mali Çözüm Okurları,

Yaz mevsimini geride bıraktığımız, sonbaharın ilk günlerini yaşadığımız bu günlerde ekonomik politikalara ilişkin önemli gelişmeler yaşanmaktadır.

Merkez Bankası politika faizini beklentilerin üzerinde arttırarak %25 seviyelerine çekmiş, enflasyonla mücadele açısından önemli bir kararlılık sergilemiştir. Yakın zamanda açıklanan 3 yıllık orta vadeli program piyasa beklentilerine yakın tahminleri ile piyasada oluşturulmak istenen olumlu havanın devam etmesine katkı sağlamıştır. Piyasalarda yaşanan bu olumlu havanın uzun sürmesi ülke olarak içinde bulunduğumuz ekonomik kriz ortamından çıkışın anahtarı olacaktır.

Eylül ayı ile birlikte başlayan yeni dönemde de İSMMMO Akademi'nin eğitimleri tüm hızıyla devam edecektir. Enflasyon muhasebesi uygulama tebliğinin yayımlanması ile birlikte TESMER İstanbul Şubemizin bu konudaki eğitimlerini genel katılımlı seminerlerle, webinarlarla ve ilçelerimizde yapılacak seminerlerimizle sizlerle birlikte olacağız. Eğitimlerimize katılımınız kendi mesleki birikiminize önemli katkılar sağlayacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunun 100. yılını kutlayacağımız bu anlamlı Ekim ayında Cumhuriyeti'mizin kurucusu büyük önder Atatürk'ü, O'nun kahraman silah arkadaşlarını, şehitlerimizi ve gazilerimizi sonsuz minnet, şükran ve rahmetle anıyoruz.

100. yılımıza ithafen çıkaracağımız bir sonraki sayımızda “100 Yıllık Cumhuriyete Mali Çözüm Önerileri” başlıklı makalelerimizle sizlerle birlikte olacak ve Mali Çözüm okurları olarak çözüm önerilerimizi sunacağız.

Saygılarımızla
Erol DEMİREL
Başkan

HAKEMLİ YAZILAR *REFEREED PAPERS*

ARAŞTIRMA MAKALESİ

İşletmelerde Borca Batıklık Ve Sermaye Kaybı Kavramlarının Ttk Kapsamında İncelenmesi: Bist'te İşlem Gören Futbol Kulüplerinde Araştırma ve Öneriler
Investigation Of The Concepts Of Insolvency and Capital Loss In Businesses Within The Scope of Tcc: Research and Recommendat

Dr. Berrak SOYALP SOLAKOĞLU-Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN 1289

DERLEME MAKALE

Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt Ve Belgelerde Yapılan Tahrifat Suçunun Değerlendirilmesi: Tespitler Ve Öneriler
Evaluaton Of The Crime Of Falsification on Accounting Books, Registrations and Documents in Tax Criminal Law: Determinations and Recommendations

Prof. Dr. Özgür BİYAN-Nergiz KOZ 1313

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Vergi Şeffaflığının Belirlenmesine Yönelik Alan Araştırması: Tr33 Bölgesi
Field Survey To Determine Tax Transparency: Region Tr33

Doç. Dr. Ulvi SANDALCI-Fırat KAYA 1341

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Gri Temelli Maliyet Tahmini Yönteminin Bist İmalat Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Analizi
A Comparative Analysis Of The Gray-Based Cost Estimation Method In The Bist Manufacturing Sector

Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR-İlhan ACAR 1373

DERLEME MAKALE

Banka Dipnot Açıklamalarının Gösterge Faiz Oranı Reformları Kapsamında İncelenmesi
An Examination Of Bank Footnote Dİsclosures Regarding Benchmark Interest Rate Reforms

Hasan Alper TÜZÜN-Doç. Dr. Derya ÜÇOĞLU 1393

ARAŞTIRMA MAKALESİ

GRI 400 Sosyal Standartlar Serisi Kapsamında BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde Bir Araştırma
A Research On BIST Sustainability Index Within The GRI 400 Social Standards Series

Dr. Öğr. Üyesi Oğuz Yusuf ATASEL 1425

HAKEMLİ YAZILAR *REFEREED PAPERS*

DERLEME MAKALE

Vergi İncelemede Randıman Analizi Kullanımı

Using Yield Analysis In Tax Review

Dr. Öğr. Üyesi Nevber Zeynep EROĞLU

1457

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı, Dönem Net Karı veya Zararı ve Ödenen Temettü Arasındaki İlişkinin Çoklu Korelasyon Analizi İle Tespit Edilmesi

Determining The Relationship Between Discontinued Operations Profit Or Loss For The Period, Net Period Profit Or Loss and Dividend Payouts By Multiple Correlation Analysis

Dr. Öğretim Üyesi Saadet TULUM-Öğr. Gör. Dr. Ayşe SOY TEMÜR

1473

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Kurumsal Sosyal Sorumluluğum Kurumsal İtibara Etkisinde, Entelektüel Sermayenin Rolü: Akademisyenler Örneği

The Role Of Intellectual Capital In Impact On My Corporate Social Responsibility: The Case Of Academics

Elvan GÜRBÜZ YENİ-Dr. Öğretim Üyesi Mustafa METE

1489

DERLEME MAKALE

Satış Ve Geri Kiralama İşlemlerinin UFRS 16'Da Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi

Accounting For Sale and Leaseback Transactions In Accordance With The Amendments To IFRS 16

Öğr. Gör. Dr. İlknur Ergün

1513

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Vergi Suçları Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Suçuna İştirak Eğilimlerine İlişkin Bir Araştırma

Tax Crimes and A Research On The Tendencies Of Accounting Professionals To Participate In Tax Crimes

Dr. Kadir GÜLÇİN-Öğr. Gör. Dr. Can FIDANCAN

1539

HAKEMSİZ YAZILAR *OPINION PAPERS*

- Mücbir Sebep ve Zor Durum Hallerinde Beyanname Verme Ödevine İlişkin Uygulamalar
Volkan GÜZEL-Mediha VARDAR TAN 1565
- Instagram Üzerinden Verilen Reklamlarda Vergi Tevkifatı Uygulaması
Ramazan AYDEMİR 1587
- Vergi Mükellefi Olmayan Kişilerden Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Hizmet Alınması
Salih ÇALAL 1597
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Yönetmeliği İle Kobilere İlişkin Yapılan Son Düzenlemeler
Mustafa YAVUZ 1605
- İş Kanunu'nda Zamanaşımı Süreleri
Cumhur Sinan ÖZDEMİR 1615
- Kdv İadesi Yoluyla Sgk Prim Borçlarının Ödenmesi
Semih BİTİRMİŞ 1623
- Eşin Sahip Olduğu Şirket Hisselerine İlişkin Mal Rejimi Tasfiyesi
Öğr. Gör. Cemal KARAOĞLU 1633
- Yayın Politikası İlkeleri 1645



HAKEMLI YAZILAR

REFEERED PAPERS

DERLEME MAKALE

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA DEFTER, KAYIT VE BELGELERDE
YAPILAN TAHRİFAT SUÇUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ:
TESPİTLER VE ÖNERİLER¹*****EVALUATION OF THE CRIME OF FALSIFICATION ON
ACCOUNTING BOOKS, REGISTRATIONS AND DOCUMENTS IN TAX
CRIMINAL LAW: DETERMINATIONS AND RECOMMENDATIONS***

Prof. Dr. Özgür BİYAN*

Nergiz KOZ**

ÖZ

Vergi sisteminin temelini oluşturan defter, kayıt ve belgeler vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan en önemli araçlardır. Bu nedenle Türk Vergi Hukukunda defter, kayıt ve belgeler ile ilgili çok sayıda kabahat ve suç ihdas edilmiştir. Bunlardan biri de defter, kayıt ve belgelerde tahrifat suçudur. Literatürde pek az çalışmada müstakil olarak değerlendirilen tahrifat suçunun yapısı analiz edildiğinde bazı sorunlara sahip olduğu, diğer kaçakçılık suçları ile iç içe girdiği anlaşılmaktadır. Literatür tarama yöntemi çerçevesinde hukuksal görüşlere yer verilerek kaleme alınan bu çalışmanın sonucunda tahrifat fiilindeki sorunlar analiz edilerek elektronik defter ve belgeler ile özel görünüş şekilleri açısından tahrifat suçunun revize edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Kaçakçılığı, Tahrifat, Aldatma Yeteneği, Sahtecilik

¹ Bu çalışma Prof. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında Nergiz KOZ tarafından hazırlanan ve 24.01.2023 tarihinde savunulan "Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgede Tahrifat Fiilinin Değerlendirilmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0804-9963>, ozgurbiyan@hotmail.com

** Maliye Bilim Uzmanı, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6649-7388>, nrgzdrms1@gmail.com

ABSTRACT

The books, records and documents for accounting are the most important tools to fight against tax loss and tax evasion. For this reason, many misdemeanors and crimes related to books, records and documents have been established in Turkish Tax Law. One of them is the crime of falsification. When the structure of the crime of falsification is analyzed, it is understood that it has some problems and is intertwined with other smuggling crimes. As a result of this study with legal opinions, it was concluded that the crime of falsification should be revised in terms of electronic books and documents and special appearance forms of the crime.

Keywords: Tax Evasion, Falsification, Deception Ability, Fraud

1. GİRİŞ

Defter, kayıt ve belge düzenine dayanan Türk Vergi Sisteminde, vergi kaybı ve kaçakları ile etkin mücadele edebilmek adına mükelleflerin bu düzene uyması için yaptırımlar düzenlenmiş ve belli bir disiplin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının pek çoğu defter, kayıt ve belge düzenini hedef almakta ve düzenlemelere uyulmaması halinde cezai işlem yapılmaktadır. Vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından cezalandırılan hareketlerden biri de defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapılması ile ilgilidir.

Defter, kayıt ve belgeler hayatın olağan akışı içerisinde her gün binlerce işlem yapılan araçlardır. Sadece muhasebe ve vergi amaçlı değil aynı zamanda işletmelerin kendi süreçlerini takip etmesi açısından da bu araçlar son derece büyük önem arz etmektedir. Söz konusu durumlarından dolayı bu araçlarda tahrifat fiili olarak değerlendirilebilecek hareket olma olasılığı çok yüksektir ve olası vergi incelemesine konu edilebilir. Dolayısıyla geniş bir mükellef grubunu yakından ilgilendirmektedir.

Suçun yapısına bakıldığında benzeri yakın kavramlardan ayırt edilmesi gerektiği ortaya çıkmakta, aynı zamanda vergi kaçakçılığı olarak suç sayılan diğer fiillerle de bazı noktalarda farklarının net olarak tespit edilmesi gerektiği görülmektedir. Ayrıca dijitalleşmenin tahrifat fiiline etkisi ayrı bir çalışma konusu olacak kadar geniş olduğundan bu çalışmaya dahil edilmemiştir. Bu sınırlama içinde suçun hukuki analizi bu çalışmanın konusunu oluşturmakta-

dır. Öncelikli olarak kavramsal açıklamalara yer verilmekte ardından suçun unsurları çerçevesinde literatürdeki görüşler de dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmaktadır.

2. DEFTER, KAYIT VE BELGE KAVRAMI

Vergi hukukunda mükelleflerin yasal olarak tutmak zorunda oldukları tüm kayıtları kapsayan bir kavram olarak kullanılan defter tutma ödevi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 171. maddesine göre vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını belirlemek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını bilmek, vergi ile ilgili işlemleri tespit etmek, mükellefin hesap kayıtlarının yardımıyla mükellef ve mükellefin ilişki içerisinde olduğu üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını incelemek ve kontrol etmek amacıyla yerine getirilmektedir. Söz konusu ödev elle veya özellikle son yıllarda yapılan düzenlemelerle giderek daha yaygın bir şekilde elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Gerek kâğıt ortamında gerekse elektronik ortamda tutulan defterler yapılan işlemlerin ispatlanması amacıyla delil olarak kullanılmaktadır (Biyar, 2020, s.109). Mükelleflerin hangi defterleri tutmak zorunda olduğu (m.220), defterlerin noter tasdikine tabi olup olmayacağı (m.223), defterlerde yer alan kayıtlarla ilgili temel ilkelerin nelerden ibaret olduğu (m.215-219) VUK kapsamında ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

Vergi hukukundan evvel genel ceza kanunu niteliğinde olan TCK açısından da belge kavramına yer vermekte fayda vardır. Kanuni bir tanımlama yapılmamışsa da TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde bir belgeden bahsedilebilmesi için belgenin “hukuki bir kıymet taşıması”, “hukuki bir hüküm ifade etmesi” ve “hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması” gerektiği (Yılmaz, 2004, s.257-258) ifade edilmiştir. Bu bağlamda bir gerçeğe tanıklık eden, kanıt niteliği taşıyabilecek, ispata elverişli, irade açıklaması içeren, düzenleyicisi anlaşılabilen, hukuki sonuç doğurmaya elverişli bilgi içeren resim, fotoğraf, film, doküman, metin, çizim, senet, plan, kroki, evrak, kitap, dergi, broşür ve bilgisayar ortamında kaydedilen veri taşıyıcıları belge olarak kabul edilmektedir (Taşdemir, 2013, s.20). Türk Hukukunda belge türleri esas itibariyle TCK'daki düzenlemelere dayanılarak üç kategori altında düzenlenmiştir. Bunlar resmî belgeler, özel belgeler ve resmî belge hükmünde olan belgelerdir. Bu şekilde ayırım sadece işlenen suç sebebiyle verilecek ceza yönünden değil,

suçun maddi unsurlarının gerçekleşmesi açısından aranan koşullar yönünden de önem arz etmektedir (Taşdemir, 2013, s.35).

Türk Vergi Hukukunda ise belge kavramının özel bir tanımı yapılmamakla birlikte hangi belgelerin vergisel işlemlerde kullanılacağı ayrıntılı bir şekilde düzenleme altına alınmıştır. VUK'un 227. maddesinde aksine hüküm olmadıkça, VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur. Dolayısıyla aslında mükellefler tarafından kayıtların tamamının belgelere dayanması temel kuraldır. Hatta defter tutmayan mükellefler dahi giderlerini belgelerle ortaya koymak zorundadır. VUK'un 229-257. maddeleri kapsamında hangi belgelerin düzenleneceği ve muhafaza edileceği hüküm altına alınmıştır. Çalışmanın sınırlarını aşmamak adına ismen saymak gerekirse bu belgeler fatura, perakende satış vesikalaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve muhabere evrakı olarak sıralanabilir. Diğer yandan bu belgelerin dışında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen belgeler de mükellefler tarafından düzenlenmek ve muhafaza edilmek zorundadır.

3. TAHRİFAT FİİLİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE İÇERİĞİ

3.1. Tahrifat Kavramı

Tahrifat genel anlamda kanunen tutulması zorunlu olan ve gerçeği yansıtan defterlerin, kayıtların ve belgelerin gerçeğe uygun olmayacak şekilde değiştirilmesi (Oktar, 2016, s.371; Çavuş, 2016, s.104) şeklinde ifade edilebilir. Dolayısıyla defterlerin, kayıtların ve belgelerin içeriğinin çizilmesi, yazı ve rakamlarının değiştirilmesi, ilave, silinti ve kazıntı yapılması ile oluşan ve suç olarak kabul edilen fiiller (Candan, 2018, s.151) tahrifat olarak kabul edilir. Kanunen tutulması zorunlu gerçeği yansıtan defterlerin, kayıt ya da belgelerin üzerinde bulunan bilgilerin mekanik ya da kimyasal araçlar ile kazınması, silinmesi ve yazı ve rakamlara ekleme, eksiltme yapılması (Yiğit, 2004, s.128) ya da makyajlama yapmak suretiyle değiştirilerek, ilave ve eksiltmeler yapılarak, belgenin aslını bozulmasına sebep olunması ve sonuç itibarıyla farklı bir hukuki sonuç doğuracak şekilde işlem yapılması (Şenyüz, 2022, s.101) tahrifat fiilinin içeriğini oluşturmaktadır. Doktrindeki görüşler ışığında vergi hukukunda düzenlenen tahrifat kavramı bu niteliği açısından TCK'da "*belgede sahtecilik*" suçlarına benzerlik göstermektedir.

Danıştay kararlarına göre tahrifat defter, kayıt ve belgelerin alt nüshası ve üst nüshalarında ayrı ayrı işlem yapılması (Danıştay 9. Dairesi, 2020; Danıştay 3. Dairesi, 2016a ve 2016b), bir belge üzerinde nokta işaretinin virgüle çevrilmesi (Danıştay 7. Dairesi, 2002), belgeler üzerinde karalama yapılması (Danıştay 2. Dairesi, 2007), malların zamanında teslim edildiği izlenimi oluşturmak suretiyle irsaliyeli faturada tarih değişikliği yapılması (Danıştay 1. Dairesi, 2014), indirim konusu olan katma değer vergisinin gerçekte olduğundan fazla gösterilmesi amacıyla faturanın miktar ve tutarlarında değişiklik yapılması (Danıştay VDDK, 2003), mal bedeli üzerinde Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi almak amacıyla imalatçı firmanın ihraç edilecek malın FOB bedeline rakamlar ilave ederek asıl değerinden daha yüksek değer gösterilmesi (Danıştay VDDK, 1999) tahrifat fiilleri arasında kabul edilmiştir. Diğer yandan defter, kayıt ve belgelerin üzeri okunaklı bir biçimde üstü çizilerek düzeltme yapılması durumunda tahrifat sayılmayacağı da (Danıştay 12. Dairesi, 2015) kabul edilmelidir. Nitekim VUK'un 217. maddesinde yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışların sadece muhasebe kaidelerine göre düzeltilebileceği, defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmelerin ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzeltmeyi yaparken defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaklanmış ve tahrifat fiili ile düzeltme imkânı arasındaki sınır da çizilmiştir.

3.2. Suçun Unsurları Açısından Tahrifat Fiili

3.2.1. Kanunilik Unsuru Açısından

Suçun kanunilik (tipiklik) unsuru suçun varlığının, o suçla ilgili olarak kanunda açık şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığını gerektiren bir unsurdur (Şenyüz, 2022, s.438). Kanunda suç olarak tanımlanmamış bir fiilin suç sayılması anayasal olarak mümkün değildir. İşlenen fiil ile bir suç tipinin maddi ve manevi unsurlarının meydana gelmesi durumunda kanuni tarife uygun (tipik) suçtan söz edilmektedir (Karakoç, 2019, s.293).

Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat fiili VUK'un 359. maddesinin 2. fıkrasının a bendinde düzenlenen bir suç olup, cezasına da aynı madde içinde yer verilmektedir. Yapılan somut hareket ve onun neticesi suç tipinde belirtilen unsurlara uyuyorsa bu durumda kanunilik (tipiklik) unsuru gerçekleşmiştir.

Dolayısıyla bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için dış alemde işlenen fiilin kanunda yazılı tipe uygun olması en başta gelen unsur oluşturmaktadır (Çavuş, 2016, s.12). Tahrifat fiili mal ve hizmet alım satımına ilişkin olarak düzenlenen (VUK m.229- 240) belgelerde gerçekleştirilebileceği gibi bu suçlara konu olmayan kanuni defter, belge ve diğer kayıtlar üzerinde de gerçekleştirilebilir. Ancak VUK'a göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler haricinde diğer ortamlarda tutulan defter, kayıt ve belgeler bu suçun konusuna girmemektedir (Uğur ve Elibol, 2016, s.316).

3.2.2. Maddi Unsur Açısından

Suçun maddi unsuru kanundaki suç tipine uygun bir fiilin varlığını gerektirmektedir. Bu kapsamda maddi unsur hareket, sonuç ve nedensellik bağı olmak üzere üç unsurdan oluşur (Kunter, 1954, s.8). Hareket suçun anatomik yapısını meydana getirmedikçe ceza hukukuna konu olmamaktadır. Hareket, insanın dış dünyada gerçekleştirdiği değişiklik olduğu için iradi olarak gerçekleşmekte (İçel, 2018, s.271) ve suçun dinamik yönünü göstermektedir (Şenyüz, 2022, s.14). Maddi unsurun ikinci kısmını oluşturan sonuç, hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliktir (Dönmezer ve Erman, 1967, s.380). Hareket ile sonuç arasındaki sebep sonuç ilişkisini gösteren maddi unsurun üçüncü kısmı ise nedensellik bağıdır (Oktar, 2016, s.365). Hareket ile netice arasında nedensellik bağında, suç tipindeki sonucun meydana gelip gelmediği önem arz etmektedir (İçel, 2018, s.290). Vergi kaçakçılığı suçuna konu fiiller sonuçları bakımından vergi kaybı oluşturmalarına göre zarar suçları ve tehlike suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Zarar suçlarında, hareketin yönelmiş bulunduğu suç konusu üzerinde bir zararın ortaya çıkmış olması arandığı halde, tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin ortaya çıkması yeterli kabul edilmektedir (Yiğit, 2004, s.10).

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiili konu bakımından tehlike suçudur. Suç, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri kapsadığından seçimlik hareketli fiil olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2022, s.101). Söz konusu defter, kayıt ve belgelerde tahrifat fiili diğer yandan kendi içerisinde serbest hareketli bir suç özelliğine sahiptir. Suç icrai hareketle işlenebilmektedir. İhmali hareketle işlenememektedir (Yiğit, 2004, s.129). Tahrifat suçunda defter, kayıt ve belgenin mükellef, vergi sorumlusu ya da üçüncü kişiler tarafından kullanıl-

ması zorunluluğu aranmamaktadır. Bu haliyle defter, kayıt ve belgede tahrifat suçu, TCK'nın 204. maddesinde yer almakta olan resmî belgede sahtecilik suçuna yaklaşılmaktadır. Tahrif edilen defter, kayıt ve belgenin kullanılması halinde kullanılma nedeniyle faile ayrıca bir ceza verilmemektedir (Çavuş, 2016, s.108). Diğer yandan doktrinde bu hususta görüş birliği bulunmadığını da ifade etmek gerekir.

Tahrifat fiilinin faili herkes olabilir. Bir belgede tahrifat yapıldığı takdirde alıcı ve satıcılarda bulunan her iki nüshanın (bir asıl ve bir örnek) incelenmesi suretiyle fail veya faillerin tespit edilmesi (Uğur ve Elibol, 2016, s.320) yoluna gidilir. Defter, kayıt ve belgede tahrifat suçu esas olarak gerçek kişi fail tarafından işlenir. Diğer yandan cezaların şahsiliği ilkesine uygun bir şekilde cezanın suçu işleyen faile verilmesi de önem arz etmektedir. VUK'un 332. maddesine göre kanuni temsilcilerin defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapması durumunda küçük ve kısıtlılar cezaya muhatap olmamakta, bu hallerde ceza veli, vasi veya kayyım için uygulanmaktadır. Bu sebeple tahrifat nedeniyle yapılan bir tarh işlemi sonucunda hesaplanan vergi küçük ve kısıtlıdan talep edilebilirken, işlenen vergi suçundan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza kanuni temsilciye verilmektedir (Şenyüz, 2022, s. 67).

Bir diğer taraftan tüzel kişilerde defter, kayıt ve belgede tahrifat suçunun işlenmesi halinde ise hangi temsilci veya temsilcilerin cezadan sorumlu olacağının tespiti birkaç kişiden oluşan bir yönetim organının varlığı halinde önem arz etmektedir. Tüzel kişiliği kimin veya kimlerin temsil ettiğinin, bunların suç ile ilgisinin cezalandırma açısından tespit edilmesi şarttır (Şenyüz, 2022, s. 417). Örneğin bir anonim şirket veya limited şirketi idare ve temsil yetkisi bulunan bir genel müdürün veya muhasebe müdürünün veya ortaklardan birinin veya yönetim kurulu üyelerinden birinin tahrifat suçunu işlemesi halinde hürriyeti bağlayıcı ceza, suçu işleyen genel müdüre veya muhasebe müdürüne veya ortağa verilmektedir (Çavuş, 2016, s.79-80). Tasfiye dönemlerinde ise tasfiye memurları, tasfiye sürecine girmiş olan tüzel kişiliğin tüm idari ve mali işlerini yürütmekten sorumlu olduğundan (Biyar, 2020, s.93), tasfiye sürecinde defter, kayıt ve belgede tasfiye memurları tarafından tahrifat yapılması halinde tasfiye memuru fail olarak nitelendirilmekte ve VUK'un 10. maddesinde yer alan hüküm tasfiye memurları için de geçerli sayılmaktadır (Karakoç, 2019, s.492).

3.2.3. Manevi Unsur

Kanunilik ve maddi unsur dışında suçun oluşabilmesi için gerekli olan bir başka unsur, manevi unsurdur. Manevi unsur ile hukuka ve yasaya aykırı olan eyleme failin kusurlu iradesinin katılmış bulunması koşulu aranır. Diğer bir ifadeyle kusurlu bir irade tarafından yaratılmış olmayan eylemler suç sayılmazlar. Böylelikle, kusurlu irade de suçun kurucu unsurlarından birisi olarak kabul edilir (Alacakaptan, 1975, s.117). Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat fiili bilerek ve istenerek yapılması gerektiğinden kast aranan bir suçtur. Taksirle tahrifat fiilinin işlenebilmesi söz konusu olmayacağından (Yiğit, 2004, s.159), fiil belli bir amaç ve plan unsurunu içerisinde barındırmakta dolayısıyla kasıt unsurunun varlığını da içine almaktadır (Şenyüz, 2022, s.449).

3.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Ceza kanununda suç olarak tanımlanan bir fiilin gerçekleşmesi her zaman suçun meydana gelebilmesi için yeterli değildir (Yiğit, 2004, s.157). Suç sayılan bir fiilin cezalandırılması başka kanunun bir başka maddesi ile engellenmemiş olmalıdır (Karakoç, 2019, s.294). TCK'nın "*Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*" başlığı altında hukuka uygunluk sebepleri sayılmıştır. Bunlar kanunun hükmü ve amirin emri (m.24), meşru savunma (müdafaa) (m.25/1) ve zorunluluk hali (m.25/2), hakkın kullanılması (m.26/1) ve ilgilinin rızası (m.26/2), sınırın aşılması (m.27), cebir, şiddet, korkutma ve tehdit (m.28), hata (m.30) olarak sıralanabilir. Doktrindeki genel görüşe göre kanun hükmünün ya da yetkili amirin emrini yerine getirilmesi, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (Yiğit, 2004, s.158), meşru müdafaa ve zorunluluk hali (Çavuş, 2016, s.154), hata, cebir ve tehdit hükümlerinin uygulanması tahrifat fiili açısından mümkün görülmemiştir.

Tahrifat fiili açısından kanun hükmünün emri ve meşru müdafaa halleri hukuka uygunluk sebebi olarak görülmemesine katılmak mümkünse de yetkili işverenin emrini yerine getirme, cebir ve tehdit gibi hususlar bakımından dikkate alınması gereken hususlar olabileceği gözden kaçırılmamalıdır. Örneğin bir muhasebe elemanının çalıştığı şirketin müdürünün emri ile faturada tahrifat yapması mümkündür. Bu durumda söz konusu elemanın suçlu kabul edilmesi tartışmalı hale gelmektedir. Nitekim mükellefler vergi ödevlerini yerine getirirken çoğu zaman yardımcı personellerinden (müdür, usta, kalfa, kasiyer, ön muhasebeci gibi) veya temsilcilerinden (kanuni/iradi) yararlanmaktadır.

Yardımcı personel işveren konumundaki mükellef tarafından verilen talimatlar nedeniyle defter, kayıt ve belgede tahrifat yapması durumunda ceza mükellefe verilmekte, ancak emir ve talimatların dışına çıkarak, kendi çıkarı için defter, kayıt ve belgede tahrifat yapması durumunda ise ceza bizzat yardımcı personele verilmektedir (Şenyüz, 2022, s.414). Mükellef kendisinin işlediği tahrifat suçunu personele yükleyebilir. Bu durumda personelin kişisel bir çıkarı olup olmadığının tespiti, emir ve talimatların dışına çıkıp çıkmadığının tespiti de bu aşamada dikkat edilmesi gereken bir husustur (Uğur ve Elibol, 2016, s.178).

Vergi Hukuku'nda yer alan pişmanlık ve ıslah (VUK madde 371), izaha davet (VUK madde 370), af kanunları, yapılandırma kanunları, stok affı ve matrah artırımını gibi düzenlemeler de hukuka uygunluk sebeplerinden olan kanun hükümünü yerine getirme ve hakkın kullanılması unsurları açısından suçun oluşmasını önleyen durumlar (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.511) olarak sayılabilir.

4. TAHRİFAT SUÇU AÇISINDAN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

4.1. Teşebbüs

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce VUK'da “kaçakçılığa teşebbüs suçunun tanımı” başlığı altında 358. maddede özel bir teşebbüs hükmüne ve 360. maddede teşebbüsün cezasına ayrıca yer verilmekteydi. Bunun nedeni 4369 sayılı kanundaki değişiklikten önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi ziyanının ortaya çıkması zorunluluğuydu (Karataş, 2018, s.220). 4369 sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için 359. maddedeki fiillerin işlenmesi yeterli hale getirilmiş ve vergi ziyayı neticelenmesine yönelik zorunluluk ortadan kalkmıştır (Çavuş, 2016, s.227). Diğer yandan kural itibarıyla suçun özelliği elverirse TCK'nın 5. maddesi gereği, teşebbüs aşamasında kalmış olan vergi kaçakçılık suçları için TCK'nın 35. maddesinde yer alan hükmün uygulanması mümkündür (Bayraklı, 2019, s.4).

Vergi kaçakçılığı suçları neticesi harekete bitişik suç (sırf hareket suçu) olma özelliğine sahip olduğundan (Çavuş, 2016, s.228) ve tahrifat suçu icrai hareketle işlenebileceğinden suçun icrasına başlanmasıyla bitirilmesi aynı anda gerçekleşmekte, icra hareketleri kısımlara bölünmemektedir. Bununla birlikte sırf hareket suçlarında tek bir hareket söz konusuysa bu suçun teşeb-

büse elverişli olmadığı, eğer suç birden fazla hareketin toplamında meydana geliyorsa teşebbüse elverişli olduğu söylenebilmektedir (Karataş, 2018, s.222). Dolayısıyla tahrifat suçu ani suçlar sınıfındadır. Hazırlık hareketlerinin yapılması da teşebbüs sayılmamaktadır (Şenyüz, 2022, s.510-511). Ne var ki tahrifat fiilinin teşebbüse elverişliliği konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır (İçer ve Yücel, 2019, s.41). Bir kısım görüşler teşebbüsün söz konusu suç açısından mümkün olacağı yönündeyken, bir kısım görüşler sahipleri ise aksi yönde görüş ileri sürmektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrifat suçunda teşebbüsün geçerli olmayacağı yönündeki görüşün temel dayanaklarından biri suçun neticesinin aranmaması karşısında artık geçerli olamayacağı (Baykara, 2001, s.5) ve diğeri ani hareketli bir suç olduğundan teşebbüse elverişli olamayacağıdır (Uğur ve Elibol, 2016, s.321). Aksi yöndeki görüşlere göre ise defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçu sırf hareket suçları grubunda olduğundan hareketlerin kısımlara bölünebildiği durumlarda, hareketin bir kısmı meydana geldikten sonra diğer hareketlerin dış engel ile gerçekleştirilememesi durumunda teşebbüsün mümkün olabileceği (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.591-592) kabul edilmelidir. Bu görüşe uygun bir örneğe göre fatura üzerindeki bir yazıyı silmek isteyen kişinin kimyasal maddeyle fiilini işlemeye başladığı anda vergi incelemesi için gelen denetim elemanları tarafından baskın neticesinde engellenmesi durumunda suç tamamlanmamış olduğundan teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır (Şenyüz, 2022, s.512). Bu durumda teoride teşebbüs denetim elemanlarının suçüstü, baskın ya da inceleme yaptıkları sırada ihtimal dahilinde gerçekleşebilecektir (İçer ve Yücel, 2019, s.42). Bu spesifik durumlar teorik açıdan doğru kabul edilse bile pratik açıdan yaşanma olasılığının yok denecek kadar az olduğu da ifade edilmelidir. Dolayısıyla vergi ziyai şartının aranmaması ve tahrifat suçunun ani hareketli bir karaktere sahip olması dikkate alındığında tahrifat suçunda teşebbüs olarak nitelenebilecek bir durumun yaşanmayacağı kanısı daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

4.2. İçtima (Birleşme)

Ceza hukuku kavramlarından biri olan içtima açısından VUK'un 359. maddesinde yer alan ayrı ayrı fiiller ile aynı suçu işleme kastı olmaksızın farklı vergi kanunları ihlal edilmişse (örneğin gelir ve katma değer vergisinde matrahın eksik gösterilmesi gibi) tek suç değil ayrı suçların işlendiği kabul edilmektedir. Mükellef VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçla-

rından birini işlemişse TCK kapsamında ceza verilmemekte, VUK'un özel bir kanun olması niteliğinden dolayı vergi suçu işlediği için ceza verilmektedir (Yiğit, 2004, s.54).

Bir mükellefin tek fiille aynı suçları işlemesi halinde aynı neviden fikri içtima, farklı suçları işlemesi halinde ise farklı neviden fikri içtima söz konusu olmaktadır (Çavuş, 2016, s.213). Tek bir fiil ile birden fazla kaçakçılık fiili işlenmişse (hem 359/a-1 hem de 359/a-2 veya 359/b kapsamındaki suçlar), suça konu fiil tek olup, başka suça dönüşebiliyorsa ve cezası da aynı ise tek suç olduğu kabul edilmektedir. Örneğin başkasından alınan gerçeği yansıtan doğru düzenlenmiş bir faturanın miktarında değişiklik yapılarak kullanılsa, belge hem tahrif edilmiş olmakta hem de yanıltıcı hale getirilmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ile tahrifat suçu aynı fıkra da yer alsın ve cezaları aynı olsa dahi nitelikleri itibariyle birbirlerine dönüşen, çakışan suçlar olarak görüldüğünden birbirlerinden farklı suçları meydana getirebilmektedirler. Ancak bu husus karmaşık ve sorunlu bir konu olarak değerlendirilmektedir (Uğur ve Elibol, 2016, s.322-323).

Tek fiil ile birden fazla suç ortaya çıkması durumunda vergi kanunları dışında yer alan farklı ceza hükümleri içeren kanun hükümleri ihlal edilmişse mükellefe iki veya daha fazla suç sayısınca değil, en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilmektedir. En ağır ceza hâkimin takdiri sonucunda ortaya çıkacak cezaların karşılaştırılmasıyla bulunacak ceza olmayıp, yasa da uygun görülen ceza miktarlarıdır (Şenyüz, 2022, s.495).

4.3. Zincirleme Suç

Zincirleme suç vergi kaçakçılık suçlarının birden fazla işlenmesi durumunda nasıl değerlendirilmesi gerektiğine imkân veren bir kavramdır (Bayraklı, 2017a, s.5). Vergi ceza hukukunda Yargıtay öteden beri bu tip durumlarda her takvim yılındaki eylemlerin ayrı suç oluşturduğunu ve aynı yılda birden fazla kez suç işlenmesi halinde her yıl için ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğine yönelik içtihat oluşturmuştur (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2014 ve 2001)

7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, TCK'nın 43. maddesinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeye göre "*bir*

suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır: Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır”. Bu durumda daha önceden benimsenen uygulamadaki yaklaşımın nasıl bir değişikliğe uğrayacağı hususu ortaya çıkmıştır. Zira yukarıda da ifade edildiği gibi Yargıtay konuyu daha önce “vergilendirme dönemi” yaklaşımı içinde değerlendirmekte, aynı vergilendirme dönemi içinde meydana gelen fiilleri zincirleme suç kapsamında değerlendirirken, farklı vergilendirme dönemleri içinde meydana gelenleri ayrı suç kapsamında değerlendirmiştir. Ancak son düzenleme sonrası TCK’nın 43. maddesinde “*değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda*” zincirleme suç kabul edileceğine göre buradaki “değişik zaman” nasıl yorumlanabilir konusu akıllarda oluşmaktadır. Çalışmanın kapsamı ve amacı bakımından detaylı tartışmalara girmeden ifade edilmelidir ki bu konu esas itibarıyla Yargıtay içtihatları ile çözüme kavuşacaktır. Kanaatimizce değişik zaman kavramı lehe yorumlandığında farklı vergilendirme dönemi içinde tahrifat suçu gerçekleşse bile birbirini takip eder şekilde sürekli işlenen fiil ile birden fazla suç işlenmesi durumunda zincirleme suç kabul edilmeli ve TCK 43 kapsamında artırımlı ceza verilmelidir. Örneğin; mükellefin birbirini takip eden takvim yılları içerisinde hem fatura da hem irsaliyede tahrifat suçunu işlemesi durumunda tek bir suç kabul edilmesi ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması yerinde olacaktır. Nitekim VUK’un 359. maddesinin 2. fıkrasına 7394 sayılı kanunun 4. maddesiyle eklenen fıkrada da “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde*” zincirleme suç sayılacağı açık olarak ifade edilmektedir. Bu durumda birden fazla takvim yılı içerisinde sırasıyla ilk yıl muhasebe kayıtlarında, ikinci yıl faturada, üçüncü yıl irsaliyede tahrifat suçunu işlemesi halinde aynı suç işleme kararı kapsamında suçun konusu da aynı olduğundan (VUK’a göre tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler) zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilebilir.

4.4. İştirak

Tek bir fail ile işlenebilen suçun birden çok fail tarafından iş birliği yapılarak işlenmesi hali olarak kabul edilen iştirak (Şenyüz, 2022, s.501), tahrifat fi-

li açısından değerlendirildiğinde VUK'un 360. maddesinde yapılan gönderme gereği TCK'nın 37. ile 41. maddesi arasında yer alan hükümler çerçevesinde çözüme kavuşulmaktadır. TCK'nın suça iştirak ile ilgili hükümleri 37. ile 41. maddeleri arasında sırasıyla faillik, azmettirme, yardım etme bağlılık kuralı ve iştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme olmak üzere düzenleme altına alınmıştır. Diğer yandan aynı madde gereği menfaati olmaksızın defter, kayıt ve belgede tahrifat suçuna iştirakte bulunanlar açısından cezalar indirimli şekilde uygulanmak durumundadır (Mercimek ve Gerçek, 2013, s.201). Özel bir kanun niteliğinde olan VUK'un 360. maddesindeki menfaat elde edilmemesine bağlı indirim düzenlemekte olan hüküm sadece 359. maddede yer alan vergi kaçakçılık suçları için uygulanmaktadır (Şenyüz, 2022, s.503).

Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat suçuna iştirak için kasten ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yeterlidir. Suça iştirakçi konumunda ister mükellef veya vergi sorumlusu olsun, ister üçüncü kişiler olsun kişisel kusurlara göre cezalandırılır. Asıl failin beraat ettiği bir durumda ise suça iştiraktan bahsedilmesi mümkün görülmemektedir (Şenyüz, 2022, s.502).

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi suçu özelinde iştirak halinin nasıl gerçekleşebileceği hususunda doktrinde örneklere rastlanmaktadır. Örneğin bir belge üzerinde bir kişi tutarları silerken diğerinin vergi matrahını azaltacak şekilde eklemeler yapması müşterek faillğe (Bayraklı, 2017b, s.6) örnek verilebilir. Diğer yandan gider faturalarındaki tutarların kazınarak yerine yüksek tutarların yazılmasına yönelik personelden talepte bulunulması durumunda da iştirak olasılığı ileri sürülebilirse de (Bayraklı, 2017b, s.7), böyle bir durumda personelin iştirak edip etmediği ve dolayısıyla suçlu sayılıp sayılmayacağı tartışmalı bir duruma düşebilmektedir.

İştirakin başka bir boyutu olan azmettirmede, esas suçu işleyen kimsede o suçu işleme konusunda en ufak bir fikir yokken, başka bir kişinin (azmettirenin) hareket ve telkinleri sonucunda suç işleme fikrine sahip olması ve fiili olarak suç sayılan bir fiili gerçekleştirmesi söz konusudur (Karakoç, 2007, s.496). Bir vergi mükellefi üçüncü kişiler tarafından faturada tahrifat yapması konusunda ikna edilmişse teorik olarak azmettirmeden bahsedilmesi mümkündür (Bayraklı, 2017b, s.7).

İştirakin bir diğer boyutu olan “yardım etme” halinde suçun işlenmesine neden olacak telkinler suçu meydana getirici değil, fiilin işlenmesini kolaylaş-

tıran maddi ve manevi olarak destekleyen unsurlar olmaktadır (Şenyüz, 2022, s.508). Dolayısıyla suçun maddi unsurunun oluşabilmesi için gerekli araçları sağlamak (defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yaparken hiç iz bırakmayan kimyasal bir maddenin sağlanması ya da tedarik edilmesi gibi) (Bayraklı, 2017b, s.10) ve suçun icrasını kolaylaştırmak vb. durumlarda yardımdan bahsedilir. Manevi unsur açısından suça teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat etmek, suçun işlenmesinde yol göstermek de yardım kapsamında düşünülebilir (Tezcan ve Kayaer, 2015, s.109).

Daha önce de belirtildiği gibi vergi kaçakçılığı suçları özgü suç niteliği göstermeyip herkes işleyebilmektedir. Fail olamayan kişinin işlenen fiilden sorumlu tutulabilmesi için “suça iştirakte bağlılık” bulunması gerekmektedir (Gencel, 2014, s.76). Nitekim tahrifat fiili, her ne kadar defterleri koruma görevi mükellefe ait olsa bile, üçüncü kişiler tarafından da yapılabilmektedir (Bayraklı, 2017b, s.13). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) yaptıkları işler de potansiyel yardım niteliğindedir ve söz konusu meslek mensuplarının mükelleflerin işlediği vergi kaçakçılık suçlarında mükellefe her zaman yardımda bulunabilecekleri iddia edilebilir. Ancak kanuni ödevini yapan SMMM ve YMM'lere mükellefin işlemiş olduğu kaçakçılık fiillerinden dolayı her defasında iştirak kapsamında yardım ettiğinin iddia edilmesi ve kanunda yüklenilmeyen bir görevden dolayı sorumlu tutulmaları da mümkün değildir (Şenyüz, 2022, s.509).

4.5. Tekerrür

Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde failin ıslah olmadığı mantığı çerçevesinde artırımı bir şekilde cezaya muhatap kalmasını sağlayan tekerrür halinde failin cezası arttırılmakta ya da faile özgü cezaya hükmedilip, bu ceza ile birlikte farklı bir önlem alınması söz konusu olmaktadır (Erem, 1944, s.191). VUK'un 339. maddesinde vergi kabahatlerine yönelik tekerrür hükümlerine yer verilmiş, çalışmanın konusu kapsamındaki kaçakçılık hükümleri ile ilgili ise özel bir hükme yer verilmemiştir (Yiğit, 2004, s.52). Bu durumda TCK'nın 5. maddesi gereğince genel hükümler devreye gireceğinden (Rençber, 2017, s.67) defter, kayıt ve belgede tahrifat suçunda tekerrür söz konusu aynı Kanun'un 58. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendine göre beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş

yıl; (b) bendine göre beş yıldan daha az süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasına mahkûmiyet söz konusu olacağından, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Bir başka ifadeyle tahrifat fiili nedeniyle gerçekleşen bir infaz tarihinden itibaren üç yıl içinde yine bir tahrifat fiili söz konusu olursa tekerrür hükümleri uygulanabilecektir.

5. TAHRİFAT SUÇU AÇISINDAN BAZI HUKUKİ TESPİTLER

5.1. Elektronik Belge Üzerinde Tahrifat Yapılması Olasılığında Suç Oluşur Mu?

Tahrifat suçu fiziki varlığı olan defter kayıt ve belgeler göz önüne alınarak düzenlenmiş ve konuluş tarihi amacıyla da teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmıştır. Hal böyle olunca uygulamada sıklıkla karşılaşılan elektronik belgelerde (e-belgeler) tahrifat yapılması durumunda da suç sayılıp sayılmayacağı tartışmalı bir hal almıştır. Zira e-belgelerin e-imzayla düzenlenmesi sırasında, bilgisayar virüsleri ve solucanları (worms), truva atları (trojan) vb. kötücül ve casus yazılımlar ile değiştirilmesi mümkün (Canbek ve Sağiroğlu, 2007, s.266) görülmektedir. Kâğıt ortamında tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerde yapılan geleneksel anlamda tahrifat türlerinin elektronik cihazlarda yapılması uygulamada pek mümkün görülme de zaman içerisinde e-fatura, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-yolcu listesi, e-gider pusulası gibi elektronik belgelerdeki verilere müdahale edilerek değişiklik yapılması olasıdır.

Bu konu ile ilgili medeni hukuk kapsamındaki tartışmalarda e-belgelerin aynı zamanda elektronik senet (e-senet) olduğu (Yıldırım ve Pürselim, 2005, s.1112) kabul edilmekte, e-senetlerin de fiziki ortamdaki senet ve belgenin unsurlarına benzerlik gösterdiği tespitinde bulunmaktadır. Doktrinde bir kısım yazarlar e-belgede yapılan sahtecilik fiillerinin de açıkça suç olarak tanımlanması gerektiğini savunurken (Güngör, 2010, s.51), bir kısım yazarlar ise e-belgelerin, belgenin bütün unsurlarını taşıması ve e-belgelerin resmî belge

sayılmaları nedeniyle özel olarak düzenleyen herhangi bir kanuni düzenlemeye gerek olmadığını ve sonuç itibarıyla ceza kanunlarının bu belgelere de uygulanmasının mümkün olabileceğini, aksi yönde bir kanuni düzenleme de olmadığını (Taşdemir, 2013, s.295) ifade etmektedirler. Kanaatimizce kanuni düzenlemeler çerçevesinde güvenli e-imzayla imzalanmış elektronik ortamdaki veriler belge olarak kabul ediliyorsa (Şenyüz, 2022, s.103; Yiğit, 2004, s.127) ayrı bir düzenlemeye gerek olmaksızın cezai hükümlere tabi olabilmelidir (Güngör, 2010, s.51). Bu tartışmaların önünü kesmek için ise VUK'un 359. maddesinin 2. fıkrasının a bendinde, özel usulsüzlük kabahatleri ile ilgili düzenlemelerde olduğu gibi, "*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere...*" ifadesi eklenebilir.

5.2. Aldatma Yeteneği Açısından Değerlendirilmesi

Aldatma yeteneği, defter, kayıt ve belgede yapılan sahteciliğin beş duyu organı ile algılanamaması olarak ifade edilen ve belgeden objektif olarak değerlendirilmesi gereken bir konudur (Çetin ve Malkoç, 1995, s.165). Hata veya dikkatsizlikten kaynaklanan fiiller aldatma yeteneğinin varlığı olarak kabul edilmemektedir (Taşdemir, 2013, s.268). Bu bağlamda TCK'da defter, kayıt ve belgeleri kullanılamaz hale getirmeyecek şekilde yapılan silme, kazıma, ekleme suretiyle tahrifat durumlarında (resmî belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik) aldatma yeteneği aranmaktadır (Yılmaz, 2004, s.258).

VUK açısından olaya bakıldığında bazı görüşlere göre, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunun resmî belgede sahtecilik suçuna benzerliğinden dolayı (Çavuş, 2016, s.108), kalem oynatma, bozma, silme, kazıma, karalama ve kimyasal maddeyle yapılan tahrifatın yanıltıcı ve aldatıcı nitelikte olması (Şenyüz, 2022, s.102) ve aldatma yeteneğine sahip olması (Donay, 2007, s.133) gerektiği ifade edilmiştir. Bir başka ifadeyle bütünü ile sahteciliğin ve kısmi sahteciliğin ortak ögesinden birisinin aldatma yeteneği olduğu (Öznel, 2004, s.155) dikkate alındığında, genel sahtecilik suçlarında olduğu gibi defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunda da aldatma kabiliyetinin aranması (Gündüz ve Gültaş, 2013, s.314) ve defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi halinde aldatma yeteneği yoksa suçun meydana gelmediği (Kızılot ve Kızılot, 2009, s.503) ileri sürülmüştür.

Aksi yöndeki görüşlere göre ise defter, kayıt ve belgelerde tahrifat suçunda TCK'daki gibi aldatma kabiliyetinin zorunlu unsur olarak aranmaması gerek-

tiği (Bayar, 2012, s.12), gerçeğe uygun defter, kayıt ve belgelerin tahrifata uğramasını engellemek amacıyla getirilmiş ve suç olarak kabul edilmiş bir fiilin aldatma kabiliyetine sahip olup olmamasının önemi olmadığı (Özcan, 2015, s.259) ifade edilmiştir. TCK'nın 204 ve 207. maddelerinde yer alan suçların meydana gelmesinde “aldatma yeteneği” aransa da aynı kanunun 205 ve 208. maddelerinde bu unsur aranmadığı ve TCK'nın 205 ve 208. maddelerinde olduğu gibi VUK'un 359. maddesinde yer verilen suçların “aldatma kabiliyeti” taşıması gerekmediği (Uğur ve Elibol, 2016, s.318-319) ileri sürülmüştür.

Yargıtay bir kararında (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2018a) vergi kaçakçılık suçlarında VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan belgede bulunması gereken zorunlu bilgileri suçun bir unsuru olarak kabul etmekte ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetini de TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi değerlendirmek gerektiğini, bu açıdan yanlıgılı uygulamaya ve sonuçlara neden olduğunu vurgulamıştır. Başka bir Yargıtay kararına göre tahrifatta aldatma yeteneğinin bulunmaması suçun meydana gelmesini engellemektedir (Yiğit, 2004, s.128). Farklı bir Yargıtay kararında ise, aldatma yeteneğinin defter, kayıt ve belgenin şeklinde değil içeriğinde aranması gerektiği ifade edilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2018b ve 2018c).

Vergi kaçakçılık suçlarında aldatma kabiliyetinin suçun bir unsuru olarak kabul edilmemesinin birkaç nedeni olduğu (Yıldız, 2021, s.579) söylenebilir. İlk olarak TCK, belgeler üzerinde sahtecilik yapılmasını önlemek amaçlı düzenlemelere sahip iken, VUK vergi kaçakçılığını engellemek, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek amacıyla düzenlenmiştir. İkinci olarak, TCK'nın 204. maddesinde ve 207. maddesinde aldatma yeteneği açıkça yazılırken, VUK'un 359. maddesinde açık olarak aldatma kabiliyetine yer verilmemiştir. Üçüncü olarak, aldatma kabiliyeti bir unsur olarak görülerek zorunlu olarak aransa dahi pratik açıdan bunun sınırlarının çizilmesi oldukça zordur. Zira herhangi bir tahrifat işleminin yapılmasının fark edilmesi dahi aldatma yeteneği tartışmalarına gebe olacak, tahrifat işlemi sonucunda yapılan işlem anlaşılabilirliğine göre aldatma yeteneği olmadığı ve suç oluşmadığı gibi neticelelerin doğması ihtimali artacaktır. Bu durumda çözüme ulaşamayan ve amacına ulaşmada zorluk yaşayan bir kural ile karşılaşmış olunacaktır. Tüm bunlara ilave olarak TCK'da düzenlenen belgelerin sınırlı bir sayısı bulunmamakta ve bunların düzenlenmesi bir zorunluluk arz etmemekte, sahte olarak düzenlenen resmî veya özel veya resmî belge hükmünde belgelerde fail, menfaat sağlama

amacı gütmektedir. Buna karşın, VUK'a göre tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgeler ve bunların tutulmasında ilgili şekil şartları kamu menfaati açısından daha büyük bir öneme sahiptir. Kamu düzeninin sağlanabilmesi açısından aldatma yeteneğinin aranmaması (Yıldız, 2021, s.579) hükmün konuluş maksadı açısından kanaatimizce yerinde olacaktır.

5.3. Tahrif Edilen Belgenin “Kullan(ıl)ma” Açısından Değerlendirilmesi

VUK'un 359. maddesinin 2. fıkrasında “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” ifadesine yer verilmiştir. Dikkat edildiğinde kanun koyucu defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesini cezalandırmış, tahrif edilen belgelerin muhasebeye intikali ile ilgilenmemiştir (Gündel, 1994, s.19). Ancak doktrinde tahrifata uğrayan defter, kayıt ve belgelerin kullanılıp kullanılmamasının önemi hususunda görüş birliği olmadığı görülmektedir.

Bu konudaki bir kısım görüşlere göre kanun metninde defter, kayıt ve belgeyi tahrif edenin bizzat kendisi ve/veya başkası tarafından kullanılması gerektiği ile ilgili herhangi bir şart getirilmeyip, suçun oluşmasında tahrifat fiilinin gerçekleşmesi yeterli görülmektedir. Burada kanun koyucunun esas olarak cezalandırmak istediği kanunda açıkça ifade edilen “tahrifat” fiilinin kendisi (Kocahanoğlu, 1983, s.302) olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla defter, kayıt ve belgede tahrifat fiilinin gerçekleşmesi ile birlikte suç tamamlanmış olmaktadır. Tahrif edilen defter, kayıt belgelerin ayrıca kullanılması suçun tamamlanması için gerekli görülmemiştir (Çavuş, 2016, s.107; Karakoç, 2007, s.308; Oktar, 2016, s.372; Yiğit, 2004, s.129; Şenyüz, 2022, s.449). Tahrif edilen belge kullanılmamış dolayısıyla vergi ziyayı kabahati doğmamış olabilir. Vergi ziyayı kabahatinin doğması için ise tahrif edilen belgenin kullanılmış olması da (Candan, 2018, s.151-152) şarttır.

Aksi yöndeki görüşlere göre ise defter ve kayıtlarda tahrifat yapılması fiili olarak kullanmayı da içereğinden, kanun koyucu tahrif etme fiili ile kullanma fiili arasında ayırım yapma gereği görmemiş ve gereksinim duymamıştır. Bu görüş sahipleri tahrif fiili ile tahrifata uğramış belgelerin kullanılmasının bir arada olmayabileceğini de kabul etmişlerdir. Bu iki fiil aynı kişiler tarafından olabileceği gibi farklı kişiler tarafından da yapılabilir görülmüştür. Ayrıca

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve düzenlenen belgeyi bile- rek kullanma suç olarak kabul edilirken aynı cümlede yer alan tahrif edilmiş belgenin kullanılması halinde bir ceza öngörülmemesi isabetli görülmüştür (Özen, 2018, s.30).

Kanaatimizce VUK kapsamında tahrifat ayrı bir suç olarak düzenlenmiş, kanun lafzında “veya” bağlacı ile suçlar birbirinden ayrılmıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için “kullanma” fiilini ayrı düzenleyen kanun koyucunun, tahrifat fiili için böyle bir düzenlemeye gitmemesi bilinçli bir tercih olarak görünmektedir. Buradaki amaç VUK kapsamında düzenlenmesi ve tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerde tahrifat işlemi yapılmasını önlemektir. Kullanılıp kullanılmaması belki vergi ziyayı yaratılması açısından ayrıca dikkate alınarak değerlendirilebilir. Ancak suçun oluşması açısından “kullanma” hareketinin birlikte aranılması kanun koyucunun yerine geçmek ve yasallık ilkesini aşmak anlamına geleceğinden doktrindeki genel kaniya katılmak doğru olacaktır. Nitekim Yargıtay’ın bir kararında da defter, kayıt ve belgeleri tahrif eden failin cezalandırılabilmesi için, tahrif eden fail ya da başkasınca kullanılması zorunluluğu bulunmadığı belirtilmiştir (Uğur ve Elibol, 2016, s.324).

5.4. Tahrifat Suçu ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Suçu Ayrımı

VUK’un 359. maddesinde, “*gerçek bir olaya veya duruma dayanmakla birlikte bu olay veya durumu mahiyet veya miktar olarak gerçeğe aykırı şekilde gösteren belge*” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak tanımlanmıştır. Bu fiil belgede değer (kıymet, miktar), zaman (tarih), anlam (mana) bakımından değişikliğe uğratarak aslında genel anlamda bir sahtecilik olayı olarak kabul edilir (Taşdemir, 2013, s.47). Değer yönünden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili belgelerin yazıyla ve rakamla miktar gösteren bölümlerindeki meblağlar (bedeller) üzerinde yapılmaktadır. Muhatabın lehine fatura düzenlenen kişinin kimliği, adresi, mükellef sicil numarası yanında belgenin konusunu oluşturan eşyanın cins, renk, koku şekil, desen, boyut, renk, ağırlık gibi bütün nitelik ve niceliklerine ilişkin bilgiler mahiyet itibariyle belgeyi yanıltıcı hale büründürülebilmektedir (Karakoç, 2019, s.312).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiilindeki “düzenleme”, belgeyi ilk defa meydana getirme aşamasında mümkündür. Bu belgenin ilk düzenlenmiş hali sonrası kullanımı ise ayrıca suçtur. Öte yandan tahrifat ger-

çeğe uygun düzenlenen defter, kayıt ve belge üzerinde sonradan yapılabilir (Çavuş, 2016, s.128). Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçu belgenin alt ve üst nüshası üzerinde işlenebileceği gibi (Soyalp, 2012, s.39), sonradan alt veya üst nüshasında mahiyet veya miktar itibariyle değiştirilerek de tahrifat meydana gelebilmektedir. İşte bu durumda esas olarak iki suç arasındaki fark daha belirginleşmeye başlamaktadır.

Bir görüşe göre belgenin defterlere geçirilmeden önce içeriği değiştirilirse söz konusu fiil yanıltıcı belge düzenleme suçu kapsamında düşünülmelidir. Eğer belge kayıtlara işlendikten sonra değişiklik yapılırsa tahrifat suçu oluşmuş (Uğur ve Elibol, 2016, s.318) sayılmaktadır. Bu bakış açısı kayıtlara alınıncaya kadar belgenin “düzenleme” sürecinin devam ettiği anlayışına dayanmaktadır. Dolayısıyla henüz muhasebeye intikal ettirilmemiş bir belge üzerinde yeni bir düzenleme yapılabileceğinden, bu aşamada yapılan bir işlem “muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge” statüsünü korumaktadır. Diğer yandan bu görüşe katılmayanlara göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olan belgenin zaten ticari defterlere kaydedilmesini (Şenyüz, 2022, s.107-109) kapsamaktadır. Bu iki zıt gibi görünen görüşlerde “düzenleme” ve “kullanma” aşamaları birbirine karışmış şekilde değerlendirildiği kanaatindeyiz. Zira muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ile kullanmak aslında farklı süreçler ve kişiler için söz konusu olabilir. Dolayısıyla konuyu iki aşama açısından ayrı ayrı değerlendirmesinde fayda vardır.

Doktrinadaki genel görüşe göre (Yiğit, 2004, s.141; Soyalp, 2012, s.39; Bayar, 2013, s.107; Şenyüz, 2022, s.108), muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiilinin, gerçek bir olaya veya duruma dayanan belgenin “düzenlenmesi sırasında” işlenebileceği, bu nedenle gerçek bir belgenin düzenlenmesinden sonra belgenin içeriğine yönelik olarak yapılan bir işlem söz konusu olduğunda tahrifat fiili açısından ayrı bir değerlendirme yapılması gerektiği kabul edilmiştir. Aynı ve tek belge üzerinde hem tahrifat ve hem de yanıltıcı ve hatta sahte belge suçu bir arada oluşabilir. Örneğin gerçekte X ve Y olmak üzere iki mal satışı faturaya konu edilmiş olsun. X Malı birim miktarı ve fatura bedeli üzerinde kazıntı yapılarak değiştirilmesi tahrifat, Y malı yerine Z malı gösterilmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, satın alınmadığı halde K malının da satın alınmış gibi gösterilmesi sahte belge düzenlendiğini göstermektedir. Nitekim, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen

veya kullanılan belge üzerinde sonradan ayrıca tahrifat yapılması da mümkün olmaktadır (Şenyüz, 2022, s.107-109).

Görüldüğü üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçu ile tahrifat suçu temel olarak birbirinden farklıdır ancak yerine göre birbirine çok yaklaşılabilmekte, hatta aynı belgeler üzerinde hem yanıltma hem de tahrifat işlemi yapabilmek mümkün olabilmektedir. O zaman olası bir incelemede gerçekleştirilen işlemin özünün ortaya konulması gerekir. Şöyle ki; eğer mükellef ilk kez düzenlediği bir belgeyi muhteviyatı ile oynayarak düzenliyorsa “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” düzenleme; eğer mükellef muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş bir belgeyi ilk kez kullanıyorsa “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kullanma ve ancak aynı zamanda aynı belge üzerinde tahrifat işlemi yapıyorsa ayrıca “tahrifat”; eğer mükellef usulüne uygun olarak düzenlenmiş bir belgede sonradan tahrifat işlemi yapıyorsa “tahrifat”suçu işlemiş kabul edilmelidir.

5.5. Özel Bir Tahrifat Türü: Ödeme Kaydedici Cihazlara Müdahale

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG., 31470/30.04.2021) ile VUK’un 359. maddesinde (ç) bendi ihdas edilmiş ve yeni bir kaçakçılık suçu vergi kaçakçılık suçlarına eklenmiştir. Kısaca “ödeme kaydedici cihazlara müdahale” başlığı altında ifade edilebilecek düzenleme “*ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek; ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek; cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek; elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak*” olmak üzere dört seçimlik hareketten oluşmaktadır. Burada suçun konusunu tahrifat suçundan ayrı olarak ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Ödeme kaydedici cihaz, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun’un (RG., 18606/15.12.1984) 2. maddesine göre “. . . kanunla ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’ nca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlar” şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu “*ödeme kaydedici cihazlarda kaydedilmiş olan bir veriyi değiştirmek veya silmek fiili*” kâğıt ortamında düzenlenen belgeler açısından

ele alındığında “elektronik tahrifat” olarak değerlendirilebilir mi sorusunu akla gelmektedir. Örneğin ürünlerin gün içinde veya gün sonunda tüketiciye satışından sonra elektronik yazar kasaların hafızasındaki verilere müdahale edilerek satış verisinin değiştirilmesiyle, müşteride kalan nüsha gerçeği yansıtmakla birlikte mükellefte kalan nüsha farklı hale getirilmiş olacak ve dolayısıyla gün sonunda alınan toplam müşteri ve hasılat tutarını gösteren Z raporundaki bilgiler tahrifata uğramış sayılacaktır. Gün sonunda alınacak olan günlük kapanış raporlarıyla mali değer kazanan satış işlemleri bu hareketle değişikliğe uğramış olacaktır. Bu da suçun konusunu oluşturmaktadır (Ömercioğlu, 2022, s.179).

Kanun koyucunun VUK’un 359. maddesinin ç bendi kapsamında ödeme kaydedici cihazlara ilişkin olarak yaptığı bu özel düzenleme özellikle “*kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek*” açısından dikkat çekicidir. Zira aslında donanım ile ilgili yazılıma müdahale edilmesi ve kayıtlı bilgilerin değiştirilmesi kanun koyucu tarafından olası ve mümkün görülmüş olmalı ki kanuna özel bir hüküm ekleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Söz konusu hareket aslında bizatihi tahrifatın özel bir türü olarak kabul edilebilir. Çünkü kanuni olarak usulüne uygun doğru bir şekilde düzenlenmiş kâğıt ortamındaki bir belge üzerinde bilgi değiştirmeye çalışarak tahrifat yapmak ile ödeme kaydedici cihazın yazılımını aracılığı ile kayıtlı bilgilere müdahale etmeye çalışmak hedeflenen “amaç” açısından aynıdır. O nedenle özellikle gelecek yıllarda e-belgeler üzerinden tahrifat yapılmasına yönelik düzenlemelerin nasıl şekil alacağını öngörmek açısından 7318 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme dikkat çekicidir. Bu durum hem kanun koyucunun donanım ve yazılımın oynanması ile kayıtlı bilgilerin silinebilmesinin mümkün olacağını kabul ettiğinin hem de ceza maddelerinin dijitalleşme sürecinde bir değişim içinde olması gerektiğinin önemli bir göstergesidir.

6. SONUÇ

Vergi kaçakçılık suçlarından biri olan defter, kayıt ve belgelerde tahrifat suçu, vergi kanunları çerçevesinde tutulması zorunlu defterler ve belgeler üzerinde gerçekleşmektedir. Nitelik itibariyle belge üzerinde kazıntı, silinti, ilave veya çizilme gibi eylemlerle gerçekleşerek defter, kayıt ve belgelerin içeriği ile oynanarak gerçekleşen tahrifat suçu hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalan-

dırılmaktadır. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri kapsadığından seçimlik hareketli fiil olarak kabul edilen ve kasta bağlı icrai hareket ile işlenebilen suç kendi içerisinde ise serbest hareketli özelliğe sahiptir. Tahrifat suçu gerçek kişilere yönelik bir suçtur. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği suçun cezası doğrudan suçu işleyen kişi ya da kişiler için uygulanır. Kanuni temsilci söz konusu olduğunda ise suçu işleyen temsilci konumundaki kişi cezalandırılmaktadır.

Özel görünüş şekilleri açısından bazı tartışmaları bünyesinde barındıran tahrifat suçunun teşebbüse uygun olmadığı, zincirleme suç bakımından ise TCK'nın 43. maddesine tapılan gönderme neticesinde suç kesintiye uğramaksızın yıllar içinde sürekli gerçekleşmişse zincirleme şekilde devam ettiğinin kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Elektronik belgelerde tahrifat yapılması suç olarak kabul edilecek mi tartışmaları çerçevesinde kanun koyucunun e-tahrifat yapılabileceğini görmesi açısından VUK'un 359/ç bendi kapsamında e-belgelerde de tahrifatın yapılmasının mümkün olacağı ifade edilebilir. Gelecekte tahrifat suçu ile sınırlı kalınsızın vergi suçlarının revize edilmesi gerektiğini söylemek zor değildir. Diğer yandan tahrifat suçunda, kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele edilebilmesi ve kamu düzeninin sağlanabilmesi amacıyla aldatma yeteneğinin aranmaması gerektiği de ulaşılabilecek neticelerden biridir. Son olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçu ile tahrifat suçunun yerine göre birbirine çok yaklaşması nedeniyle olası bir denetim sırasında gerçekleşen işlemin özünün net bir şekilde değerlendirilmesi zorunluluk arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Alacakptan, U. (1975), *Suçun Unsurları*, Ankara : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,.

Alexandra, F. M. (2017), *The Legal Status of Artificially Intelligent Robots*, SRNN, erişim adresi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2985466, Erişim Tarihi: 08.09.2022.

Baykara, B. (2001), Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanun'dan Sonra da Mümkün Müdür?, *Yaklaşım Dergisi*, 106, 1-9 erişim adresi: <http://www.bekirbaykara.av.tr/>, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Bayraklı, H.H. (2019), Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 37, 1-9 erişim adresi: <https://dergipark.org.tr>, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Bayraklı, H.H. (2017a), Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 30, 1-18 erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/981676>, Erişim Tarihi: 30.10.2022.

Bayraklı, H.H. (2017b) Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:29, 1-22, <https://dergipark.org.tr>, Erişim Tarihi: 30/10/2022.

Bak, B. (2018), Medeni Hukuk Açısından Yapay Zekânın Hukuki Statüsü ve Yapay Zekâ Kullanımından Doğan Hukuki Sorumluluk, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9 (35), 211-232, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/980798>, Erişim Tarihi: 25.02.2022.

Bayar, İ. N. (2013), *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara : Mali Akademi Yayınları.

Biyan, Ö. (2020), *Vergi Hukuku*. Bursa : Dora Yayınları,.

Biyan, Ö., Carda, H. (2021), Türk Vergi Hukukunda Geleceğe Dair Öngörüler: Blok Zincir Teknolojisinin Olası Etkileri, *Maliye Dergisi*, 180, 93-114.

Canbek, G., Sağıroğlu, Ş. (2007), Kötücül ve Casus Yazılımlara Karşı Elektronik İmzanın Sağlamış Olduğu Korunma Düzeyi, *Uluslararası Katımlı Bilgi Güvenliği ve Kriptoloji Konferansı*, Ankara'da sunulan bildiri. Erişim adresi: <https://www.researchgate.net/>, Erişim Tarihi: 10.12.2022.

Candan, T. (2018), *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara :Yetkin Yayınları,

Çavuş, A. (2016) *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul : Beta Yayıncılık.

Çetin, E., Malkoç, İ. (1995), *Uygulamada Sahtekârlık Suçları Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat*. Ankara : Adalet Yayınevi.

Danıştay 9. Dairesi (2020). *E.2019/2505, K.2020/6147*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Danıştay 3. Dairesi (2016). *E.2015/3985, K.2016/2176*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Danıştay 3. Dairesi (2016), *E.2012/3381, K.2016/1861*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 14.12.2022.

Danıştay 7. Dairesi (2002), E.2001/4619, K.2002/167, erişim adresi: www.lebilyalkin.com.tr, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Danıştay 2. Dairesi (2007), E.2007/739, K.2007/4457, erişim adresi: www.lebilyalkin.com.tr, Erişim Tarihi: 16.08.2021.

Danıştay 1. Dairesi (2014), E: 2014/560, K: 2014/1349, www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 14.12.2022.

Danıştay, VDDK (2003), E.2003/70, K.2003/432, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 14.12.2022.

Danıştay VDDK (2001) E.2000/347, K.2001/198 erişim adresi: www.legalban.net, Erişim Tarihi: 14.12.2022.

Danıştay VDDK (1999) E.1999/31, K.1999/408, erişim adresi: www.legalban.net, Erişim Tarihi: 14.12.2022.

Danıştay 12. Dairesi (2015) E.2012/11959, K.2015/5285, erişim adresi: www.legalban.net, Erişim Tarihi: 21.09.2022.

Donay, S. (2007) *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul : Beta Basım Yayım,.

Dönmezer, S., Erman, S. (1967), *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku* Cilt:1, 8. Bs. İstanbul : Filiz Kitabevi.

Durğay, Z., Karaarslan, E. (2018), Blok Zincir Teknolojisinin E-Devlet Uygulamalarında Kullanımı: Ön İnceleme, *Akademik Bilişim Konferansı*, Karabük'te sunulan bildiri. Erişim adresi: <https://www.researchgate.net>, Erişim Tarihi: 18.12.2022.

Erem, F (1944), Tekerrür Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 11(1), 191-222, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635491>, Erişim Tarihi: 18.03.2022.

Ersoy, Ç. (2020) *Robotlar Yapay Zekâ ve Hukuk*, İstanbul : Oniki Levha Yayıncılık

Gencil, U. (2014), Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 77-88, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1521835>, Erişim Tarihi: 24.10.2022.

Gündel, A. (1994), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara : Adil Basım Yayım Dağıtım.

Gündüz, R., Gültaş, V. (2013), *Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, İstanbul : Bilge Yayınevi

Güngör, D. (2010), *Resmî Belgelerde Sahtecilik Suçu*, Ankara : Yetkin Yayınları.

İçel, K. (2018), *Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*, İstanbul : Beta Yayınevi.

İçer, Z., Yücel, Y. (2019), Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme, *Vergi Raporu*, 237, 28-46.

Karakoç, Y. (2007) *Genel Vergi Hukuku*. Ankara : Yetkin Yayınları,.

Karakoç, Y. (2019) *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara : Yetkin Yayınları.

Karataş, M. (2018), Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi. *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 211-227.

Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2009), *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara : Yaklaşım Yayınları,.

Kocahanoğlu, O. S. (1983), *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*. İstanbul : Dizgi Baskı.

Kunter, N. (1954), *Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi*, İstanbul : İsmail Akgün Matbaası.

Mercimek, F, Gerçek, A. (2013), Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 14, 191-228.

Oktar, S.A. (2016), *Vergi Hukuku*. İstanbul : Türkmen Kitabevi.

Ömercioğlu, A. (2022), 7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, *ERÜHFD*, 17(1), 167-192, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr>, Erişim Tarihi: 28.01.2023.

Özcan, O. (2015), *Vergi Suçları*, Ankara : Seçkin Yayınları.

Özen, M. (2018), *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara : Adalet Yayınevi.

Öznel, A., (2004), Adli Belge İncelemede Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *TBB Dergisi*, 50, 152-161, erişim adresi : <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2004-50-731>, Erişim Tarihi: 20.10.2022.

Perennou, T. (2014) *State of the Art on Legal Issues*, 1-49, erişim adresi: <https://ethicaa.greyc.fr/media/files/ethicaa.delivrable.1.pdf>, Erişim Tarihi: 08.09.2022.

Rençber, A., (2017), Vergi Ceza Hukuku 'nda Tekerrür, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 61, 59-97, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamamk/issue/52590/692348>, Erişim Tarihi: 30.10.2022.

Sarı, O. (2020), Yapay Zekanın Sebep olduğu Zararlardan Doğan Sorumluluk, *TBB*, 147, 253-312, erişim adresi: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/Dergi/Dergi147/254/#zoom=z>, Erişim Tarihi: 12.09.2022.

Soyalp, B. (2012), Vergi Kaçakçılığı, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8 (92), 49-116, erişim adresi: www.legalbank.net, Erişim Tarihi: 30.10.2022.

Şenyüz, D. (2022), *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa : Ekin Kitabevi.

Taş, O., Kiani, F. (2018), Blok Zincir Teknolojisine Yapılan Saldırıları Üzerine Bir İnceleme, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 11(4) 369-382, erişim adresi: <https://dergipark.org.tr>, Erişim Tarihi: 18.12.2022.

Taşdemir, K. (2013), *Açıklamalı İçtihatlı Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Ankara : Ethem Basımevi,.

Tezcan, K., Kayaer, N. (2015), Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki, *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan kitabı içinde (s.99-131* Ankara : Gazi Kitabevi

Uğur, H., Elibol, M. (2016), *Vergi Suçları*, Ankara : Adalet Yayınevi.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi (2018), *E.2018/3390 K. 2018/4256*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 01.06.2022.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi (2014) *E.2012/18521, K.2014/2388*, erişim adresi: www.kazancı.com, Erişim Tarihi: 17.12.2021.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi (2018) *E.2016/8167, K.2018/6063*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 01.06.2022.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi (2018), *E.2016/7748, K.2018/6272*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 01.06.2022.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (2001) *E.2000/5833, K: 2001/52*, erişim adresi: www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 01.06.2022.

Yıldırım, M. K., Pürselim, H. S. (2005), Elektronik İmza Kanunu ve Türk İspat Hukukuna Etkileri, *İstanbul Barosu Dergisi*, 79(4),1096-1115, erişim adresi: <https://www.istanbulbarosu.org.tr>, Erişim Tarihi: 30.10.2022.

Yıldız, F. (2021), Belgede Sahtecilik ile VUK'da düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 12(48), 547-582, erişim adresi: <https://dergi-park.org.tr>, Erişim Tarihi: 26.05.2022.

Yılmaz, Z. (2004), *Notlu-Gerekçeli-Genel Açıklamalı Yeni Türk Ceza Kanunu*, Ankara : Seçkin Yayınevi,.

Yiğit, U. (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul : Beta Basım Yayın.