

VERGİ KAÇAKÇILIĞI ile MÜCADELEDE VERGİ İNCELEMESİ YERİNE “KAÇAKÇILIK İNCELEMESİ”NİN İHDAS EDİLMESİ ÖNERİSİ

A SUGGESTION OF CREATION SMUGGLING AUDIT INSTEAD
OF TAX AUDIT IN STRUGGLING WITH TAX OFFENCE



Murat GÖKKAYA*



Fatih SARAÇOĞLU**

ÖZ

Vergi kaçakçılığı suçlarının tespit edilmesi durumunda, yargılama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapılması ve bu incelemeye göre mütalaa düzenlenmesi zorunludur. Vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için yapılmaktadır. Vergi incelemesi ile kaçakçılık suçlarının tespiti amaçlanmadığından, işe ve incelemeye başlama, bilgi alma, tutanak tanzimi gibi usuller de ticari hayatta faaliyetlerini yürüten mükelleflere uygun olarak ihdas edilmiştir. Oysa organize vergi kaçakçılığı faaliyetinde bulunan suç örgütleri ile sağlıklı bir mücadele için, daha etkin araç ve yetkilere ihtiyaç bulunmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti için vergi incelemesi yerine “Kaçakçılık İncelemesi”nin ihdas edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Mütalaa, Vergi İncelemesi, Kaçakçılık İncelemesi, Vergi Suçu

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, M42, H20

ABSTRACT

In the determination of tax offences, it is compulsory to realize a tax audit and to regulate a dictum based on this audit to make a trial. Tax audit is realized to search for, to determine and to provide for the reality of taxes which have to be paid. It is not aimed at to determine tax offences with tax audit and because of this, the methods such as beginning the activity and audit, debriefing, making an official report are created for taxpayers. However, it is needed more effective tools and authorities to struggle crime syndicates realizing tax offences activities in a right manner. For this reason, it is thought that smuggling audit is created instead of tax audit is more suitable to determine tax offences crimes.

Keyword: Tax offence, dictum, tax audit, smuggling audit, tax offence.

JEL Classification Codes: K34, M42, H20

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, murat.gokkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6635-0308

** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi., ORC-ID: 0000-0002-5778-0488

Gökkaya, M. , Saraçoğlu, F. (Nisan 2019). Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Vergi İncelemesi Yerine “Kaçakçılık İncelemesi”nin İhdas Edilmesi Önerisi, *Vergi Raporu*, 235, (22-29).

GİRİŞ

Denetim, bir kişi, kurum veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksikliği olup olmadığının belirlenmesi için yapılan araştırmadır.¹ Vergi denetiminin amacı dar anlamda bir yandan yönetimi düzenli ve kanunlara uygun çalışmaya yönlendirmek, diğer yandan da mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yönlendirerek vergi kaybını önlemektir.² Ancak kuşkusuz bu sınırlı amacın ötesinde mali, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlere dayanan amaçlar da bulunmaktadır.³

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan ve çoğu zaman vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılan vergi incelemesi, sadece vergi hukuku ve tekniği ile ilgili olmayıp, sosyal ve psikolojik yönleri de olan çok yönlü bir kavramdır.⁴

Vergi incelemesinin en önemli özeliği, matrah büyüklüğünü ve böylece ödenmesi gereken vergi miktarını tespit etmeye yönelik olmasıdır.⁵ Burada vergi mükellefinin şekle ve usule ilişkin kurallara uyup uymadığının ötesinde, "gerçeklik" denetimi yapılarak; defter kayıt ve belgelerin gerçeklere uygun olup olmadığı araştırılmakta, gerçek mali gücün saptanması amaçlanmaktadır.⁶ Dolayısıyla vergi incelemesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin vergi usul hukukundaki uzantısı ve bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik bir araçtır.⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat,

ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle vergi incelemesine başlama, bilgileri elde etme, incelemeyi sonuçlandırma aşamalarının tamamı bu amaca göre tasarlanmıştır. İncelemeye başlamadan önce mükellef çağırılır, inceleme konusu açıkça izah edilir, diğer mükellefler nezdinde nedenleri açıkça izah edilen karşıt tespitler yapılır ve mükellef davet edilerek tutanak tanzim edilir. İnceleme sırasında bilgi vermeyen olursa, özel usulsüzlük cezası kesilir, bu konuda zorlama yapılamaz.

Oysa kaçakçılık incelemelerinde asıl amaç; kaçakçılık suçunu tespit etmek, suçlunun cezalandırmasını sağlayarak, ceza algısını yukarı çıkarmak ve suçun tekrar işlenmesini önlemektir. Bu nedenle hakkında inceleme yapılan mükellefe durumu izah etmeden önce bazı araştırmaların yapılmış olması gerekmekte, bilgi vermeyenler nezdinde daha ağır yaptırımlara ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi incelemesinde kullanılan yetkiler organize suç örgütleri ile mücadelede çok zayıf kalmaktadır. Amaç, kapsam ve yetkileri farklı olan yeni bir görev türüne ihtiyaç bulunmaktadır. Bu görev türü "Kaçakçılık İncelemesi" veya uygun görülen bir isimle adlandırılabilir.

Çalışmamızda sahte belge ile mücadelede amaç, kapsam, usul ve yetki bakımından vergi incelemesinden farklı olan bir denetim mekanizması önerisine ilişkin hususlara yer verilmeye çalışılacaktır.

1- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

VUK'un 359'uncu maddesine göre kaçakçılık

¹ Figen ALTUÇ. Mali Denetim. Uludağ Üniversitesi Basımevi. Bursa 1995. s. 2-3.

² İbrahim ORGAN. Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar Çözüm Önerileri. Gazi Kitabevi. Ankara 2008. s. 39.

³ İbrahim ORGAN. a.g.e.. s. 39-43.

⁴ Ümit Süleyman ÜSTÜN. Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 2013.

⁵ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi". Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı. Ed.. Bahri ÖZTÜRK- Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2010. s. 395.

⁶ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m.. s. 396.

⁷ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m.. s. 396.

suçları (a), (b) ve (c) fıkraları olmak üzere üç ayrı sınıfta düzenlenmiştir. Buna göre;

- VUK'un 359/a-1 maddesinde yer alan fiiller;
 - Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma,
 - Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma,
 - Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilleridir.
- VUK'un 359/a-2 maddesinde yer alan fiiller;
 - Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme,
 - Defter, kayıt ve belgeleri gizleme,
 - Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme,

• Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleridir.

VUK'un 359/b maddesinde yer alan fiiller;⁸

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etme,
- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme,
- Sahte belgeleri kullanma fiilleridir.

VUK'un 359/c maddesinde yer alan fiiller ise;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bile-rek kullanma fiilleridir.

Adalet Bakanlığı istatistiklerine göre 2016 yılında VUK'un 359 uncu maddesine göre açılan davalarda, fıkra ve bentler itibariyle sanık sayıları aşağıdaki gibidir.⁹

Tablo 1: VUK'un 359'uncu maddesine göre açılan davalarda sanık sayıları

| Sıra | 213 Sayılı VUK'un | Suç Sayısı | Oranı |
|---------------|-------------------|---------------|-------|
| 2 | 359/a-1 Maddesi | 647 | %3 |
| 3 | 359/a-2 Maddesi | 7.435 | %29 |
| 4 | 359/b-1 Maddesi | 15.488 | %60 |
| 5 | 359/b-2 Maddesi | 2.020 | %8 |
| 6 | 359/c Maddesi | 35 | %01 |
| Toplam | | 25.625 | |

Tablodan da görüleceği gibi en fazla sanık sayısı 359'uncu maddenin "b-1" bendinde göre yapılan yargılamalarda yer almaktadır. Söz konusu

bent, madde hükmünün 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şeklinde de yer almaktaydı. Söz konusu bentte yer alan sahte belge düzenleme

⁸ VUK'un 359 uncu maddenin (b) fıkrası 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önce iki ayrı bentten oluşmaktaydı.

VUK'un 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 359/b-1 maddesindeki fiiller;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etme,
- Defter sahifelerine yok ederek yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme,
- Sahte belge kullanma fiilleridir.

VUK'un 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 359/b-2 maddesinde yer alan fiiller;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma ile sahte olarak belge basma veya bu belgeleri kullanma fiilleridir.

⁹ Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. "2016 Yılı Ceza Mahkemelerine Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davaların Suç Türü Ve Sayısı İle Sanıkların Yaş Grubuna Göre Dağılımı". <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/>. (Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018)

ve kullanma suçları, kaçakçılık suçlarının büyük bir bölümünü teşkil etmektedir. Ayrıca madde hükmünün “a-2” bendinde yer alan defter ve belgelerin gizlenmesi suçu ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları da ikinci sırada en çok işlenen suçlardır. Bu durum, kaçakçılıkla mücadelede birinci önceliğin, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına verilmesi gerektiğini göstermektedir.

2- SAHTE BELGE, SAHTE BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA SUÇLARI

Sahte belge, öncelikle bu belgelere dayanılarak yapılan defter kayıtlarının gerçeği yansıtmasına neden olmakta ve daha sonra da bu kayıtlar üzerinden hesaplanan vergi matrahlarının gerçek dışı olmasına yol açmakta ve sonuçta hazine kaybına neden olmaktadır.⁹ VUK’un 359’uncu maddesinin (b) fıkrasına göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Aynı bent hükmüne göre bu belgelerin, sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna konu olabilmesi için vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması gerekmektedir. Kanun’un “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında belgeler, bölümler itibarıyla aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Fatura ve fatura yerine geçen belgeler,
- Serbest meslek makbuzları,
- Ücretlere ait kayıt ve vesikalar,
- Diğer evrak ve vesikalardır.

Saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgeler, VUK’un 253 ve 256’ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Muhafaza (saklama) ödevine ilişkin olarak VUK’un 253’üncü maddesinde; defter tutmak mecburiyetinde olanların, Kanun’un üçüncü kısmında yazılı belgeleri muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Defter tutmak mecburiyetinde olanlar Kanun’un 172’nci maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçilerdir.

Ayrıca ibrazı zorunlu olan belgelere ilişkin olarak VUK’un 256’ncı maddesinde, muhafazası zorunlu olan her türlü belgenin muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

Dolayısıyla VUK’un üçüncü kısmında sayılan belgelerden, muhafaza ve ibraz zorunluluğu olanların, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenmesi durumunda sahte belge olarak kabul edilecektir.

Sahte belge, gerçekte olmayan bir satış veya alış işlemi varmış gibi göstermek amacıyla düzenlenmektedir. Birinci durumda sahte belge düzenleme eylemi, bu belgeleri kullanan mükelleflerden elde edilecek gelirler için veya daha önce belgesiz olarak satılan bir emtianın kayıtlardan çıkarılabilmesi için düzenlenir. Bu belgeleri kullanan mükellefler için ise; gelir veya kurumlar vergisi açısından gider kaydı yapmak, katma değer vergisi açısından indirilecek KDV olarak kayıt etmek, şirket içi yolsuzluklara ilişkin olarak gerçek olmayan bir alış kaydı ile zimmete para geçirmek için kullanılmaktadır.

VUK’un 359’uncu maddesinin (b) fıkrasında; sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme fiillerinin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun’un 367’nci maddesine göre 359’uncu maddede sayılan kaçakçılık suçları ile ilgili adli

⁹ Fazıl TEKİN – Ali ÇELİKKAYA. Vergi Denetimi. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2016. s.80.

soruşturma yapılabilmesi için, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu inceleme sonucunda suçun işlendiği kanaatine varılması durumunda, düzenlenecek mütalaa ile suç, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilecektir.

Dolayısıyla kaçakçılık suçlarının tespiti, soruşturulması ve yargılanması süreci sırasıyla; vergi incelemesi, adli soruşturma, adli kovuşturma şeklinde yürütülmektedir. Suçun ilk tespiti aşamasında vergi incelemesi bulunduğundan, bu aşamada suç delillerinin ortadan kaldırılması, suçluların kaçması, suça ilişkin bilgi verecek üçüncü kişilerin etki altına alınması risklerine karşı önlem alınması ihtiyacı bulunmaktadır.

3- SAHTE BELGE DÜZENLEME ile MÜCADELEDE VERGİ İNCELEMESİ

VUK'un "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının son kısmında bilgi edinme ve denetim yöntemleri olarak; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseseleri sayılmıştır. Söz konusu denetim müesseselerinden kaçakçılık suçları ile mücadelede kullanılabilecek olan vergi incelemesidir. Arama ise ancak kaçakçılık suçlarının tespit edilmesine ilişkin, vergi incelemesi sırasında kullanılabilecek bilgi edinme yollarından biridir. Tek başına bir denetim yöntemi olarak kullanılmak üzere ihdas edilmemiştir.

Vergi incelemesi, VUK'un 134 ila 141'inci maddeleri arasında düzenlenmiş olan özel bir denetim müessesesidir. İncelemeden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amaca uygun olarak; incelemenin işyerinde yapılması gerektiği, incelemeye başlamadan önce inceleme konusunun mükellefe açıklanması gerektiği, incelemenin süresinde bitirilememesi durumunda ilgili birim tarafından mükellefe bunun nedenleri konusunda yazılı bilgi verilmesi gerektiği düzenlemelerine yer verilmiştir.

VUK'un "Bilgi Verme" başlıklı 148'inci maddesinde kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları düzenlenmiştir. Ayrıca bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemeyeceği belirtilmiştir. Diğer taraftan Mükerrer 355'inci maddeye göre bilgi vermekten çekinenlere mükellefiyet durumlarına göre 2018 yılı için 400 TL ila 1.600 TL arasında özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri istenir. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır. Bu müeyyidelere rağmen bilgi vermekten çekinmesi durumunda uygulanabilecek herhangi bir yaptırım bulunmamaktadır.

Sahte belge düzenleme fiillerinde, bu fiiller genellikle suç konusunda uzmanlaşmış, vergi hukuku konusunda profesyonel yardım alan suç örgütleri tarafından işlenmektedir. Söz konusu kişiler gerçek bir faaliyet olduğu intibasını uyandırabilmek için gerçekten bir işletme kurmakta, sahte finansal hareketle yapmakta ve hatta bir kısım gerçek alış ve satışlarda bulunabilmektedirler. Her yönüyle çok titiz ve detaylı bir araştırma yapılmasına ihtiyaç duyulan söz konusu fiillerin tespitinde vergi incelemesi ile, mükellefi davet edip, haklarında sahte belge düzenleme konusunda vergi incelemesi yapılacağını bildirilmesi, bilgi istenildiğinde 2018 yılı için en fazla 4.800 TL (1.600 TL + 3.200 TL) özel usulsüzlük cezası kesilmesi, sahte belge düzenleme suç örgütüne yönelik bir inceleme yerine mükellef bazlı bir vergi incelemesi yapılması suçla mücadelede gereken etkinliği sağlayamamaktadır.

Bu nedenle sahte belge ile mücadelede amaç, kapsam, yetki ve usulleri farklı olan bir denetim mekanizması olarak "kaçakçılık incelemesi" ih-

das edilmesinin, suçla mücadelede önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

4- KAÇAKÇILIK İNCELEMESİ

Yukarıda açıklanan gerekçelerle “kaçakçılık incelemesi” ihdas edildiğinde kaçakçılık incelemesinin amacı, yetkili olanlar, kullanılacak yetkiler ve kaçakçılık incelemesi usulü hakkında aşğıdaki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

4.1- Kaçakçılık İncelemesinin Amacı

Kaçakçılık incelemesinden maksadın, VUK’un 359 uncu maddesinde belirtilen sahte belge düzenleme suçunun işlenip işlenmediğini tespit edip, bu suçu işleyenler hakkında suç duyurusunda bulunulmasını sağlamak olması yerinde olacaktır. Burada akla, VUK’un 359 uncu maddesinde yer alan diğer fiillere ilişkin de kaçakçılık incelemesi yapılması gerektiği gelebilir. Ancak sahte belge düzenleme fiilinin hem kaçakçılık suçlarına ilişkin sanık sayılarının % 60’ını kapsaması, hem de en fazla vergi kayıp ve kaçığına neden olan eylem olması nedeniyle birinci aşamada kaçakçılık incelemelerinin yalnızca sahte belge düzenleme fiiline ilişkin olması yerinde olacaktır.

4.2- Kaçakçılık İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Kaçakçılık incelemesine yetkili olanlar, VUK’un 135’inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların olması doğru olacaktır. Söz konusu memurlar, vergi incelemesinde elde ettikleri tecrübe ve bilgi düzeyi ile suçla mücadelede etkin rol alacaklardır.

Kaçakçılık incelemesi ile görevlendirilenler, bu inceleme ile sınırlı olmak üzere, vergi incelemesinde sahip olunan yetkilere ilave olarak aşğıda sayılan yetkilere sahip olması daha uygun olacaktır;

- Bilgi vermek üzere daireye çağrıldığı halde gelmeyen kişilerin kolluk kuvvetleri marifetiyle ifadesine başvurulmasını sağlamak,

- Düzenlenen fatura ve belgelerdeki el yazısının kime ait olduğuna yönelik analiz yapmakla yetkilendirilen adli birimlerden analiz yapılmasını talep etmektir.

4.3- Kaçakçılık İncelemesi Usulü

Kaçakçılık incelemesi, vergi inceleme usulünden farklı olarak, suçu işleyen kişilerin kendileri hakkında inceleme başlatıldığını bilmelerine imkan vermeden önce, bazı tespitler yapılmasını gerektiren bir görev türü olmaktadır.

Buna göre öncelikle bilgi işlem sistemlerinden elde edilen veriler, vergi dairesi tarafından yapılan yoklamalar ve diğer tespitler, gerekirse finansal işlemlere ilişkin bilgiler çerçevesinde suçun mahiyeti ve suça taraf olan kişiler bir analize tabi tutulmalıdır

Yapılan analizler sonucunda, herhangi bir suç şüphesinin bulunmadığı kanaatine varılması durumunda, ilgili kişilerin “Kaçakçılık İncelemesi”-ne tabi tutulduğunu bilmesinin vereceği zarar da düşünülerek, görevin bu kanaate kaynak teşkil eden verileri içeren bir raporla kapatılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Suçun, organize suç örgütü tarafından işlendiğine yönelik kanaat edinilmesi veya diğer nedenlerle kaçakçılık incelemesinde mütalaa verilebilmesi için yeterli tespitte bulunulamayacağına düşünülmesi durumunda, kanaate kaynak teşkil eden tespitler ve tespit edilen organizasyonun yapısı, suç şüphesi olan kişiler ile bu suça iştirak etmesi muhtemel kişilerle ilgili analizi de içeren ön rapor, yetkili Cumhuriyet başsavcılığına tevdi edilerek, mütalaanın soruşturma sonucunda elde edilen bulgulara göre verilmesinin daha uygun olacağı belirtilmesi gerekecektir.

Kaçakçılık incelemesi ile sahte belge düzenleme suçunun tespitinin mümkün olduğu kanaatine varılması durumunda, inceleme yapılır ve yetkili komisyonca düzenlenen mütalaa ilgili Cumhuriyet başsavcılığına iletilebilir.

5- VUK'UN 367'NCİ MADDESİNİN YENİDEN DÜZENLENMESİ

Kaçakçılık incelemesinin ihdas edilmesi ile birlikte, suçun bildirilmesine ilişkin VUK'un 367 nci maddesinde de buna uygun olarak düzenlemeler yapılması gerekecektir. Öncelikle vergi kaçakçılığı suçlarının bildirilmesi yalnızca vergi incelemesi sırasında tespit edilen suçlarda değil, aynı zamanda kaçakçılık incelemesi sırasında tespit edilen suçlarda da zorunlu olacaktır. Böylece matrah artırımı gibi vergi incelemesini engelleyen düzenlemeler ile kaçakçılık suçu ile mücadelede zarar verilmemiş olacaktır.

Ayrıca yetkili merciler tarafından kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin mütalaa verildikten sonra, yargılama aşamasında suçun başka kişiler tarafından işlendiği tespit edilmişse, yeniden mütalaa istenmektedir. Bu durum vergi kaçakçılığı fiili ortaya konulduktan sonra, suçluyu tespit etmek konusunda uzmanlık sahibi adli birimler tarafından dosyanın geri gönderilmesi nedeniyle zaman kaybına neden olmaktadır. Söz konusu sakıncanın ortadan kaldırılabilmesi için madde hükmüne bir paragraf eklenerek; "Düzenlenen mütalaa, suçun işlenip işlenmediğine yönelik olup, adli soruşturma veya kovuşturma sırasında tespit edilen kişiler hakkında yeniden mütalaa alınmasına gerek yoktur" şeklinde benzer bir hükme ihtiyaç bulunmaktadır.¹¹

SONUÇ

VUK'un 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve bu suçlar için yer verilen adli cezalar düzenlenmiştir. Adli sicil istatistiklerine göre kaçakçılık fiilleri içerisinde en fazla sanık sayıları sahte belge suçlarına ilişkin açılan davalarda ortaya çıkmıştır. Sahte belge ile mücadelede adli soruşturmadan önce gerçekleştirilmesi zorun-

lu olan vergi incelemesi, vergi alacağının doğruluğunu tespit etmeye yöneliktir. Oysa suçun tespitine yönelik incelemelerde asıl amaç tüm detayları ile suçu tespit edip, adli makamlara sevk ederek sağlıklı bir soruşturma yapılmasına olanak sağlanması olmalıdır. Bu nedenle, sahte belge düzenleme suçlarının tespiti için vergi incelemesi yerine "Kaçakçılık İncelemesi"nin ihdas edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Kaçakçılık incelemesinde;

- Amaç: Sahte belge düzenleme suçunun işlenip işlenmediğini tespit edip, bu suçu işleyenler hakkında suç duyurusunda bulunulmasını sağlamak,
- Usul:
- Yetki: Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yerine getirilmesi, söz konusu incelemelerde kaçakçılık suçunun tespitine

Böylece eksik vergi ödeyen mükellefler ile kaçakçılık fiilleri işleyen mükellefler hakkında farklı usul ve yetkilerle denetim yapılabilmesi imkanı ortaya çıkacaktır.

KAYNAKÇA

- ALTUĞ, F. (1995). Mali Denetim. Uludağ Üniversitesi Basımevi. Bursa.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi". (2010) Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı. Ed.: Bahri ÖZTÜRK- Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- GÖKKAYA, M. (2017). "Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Dava Şartı Olan Mütalaanın Sanıklar Yönünden Zorunlu Olmasının Sakıncaları". Yrd. Doç Dr. Yaşar METHİBAY'a Armağan Kitap. Gazi Kitabevi. Ankara 2017. s. 268

¹¹ Murat GÖKKAYA. "Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Dava Şartı Olan Mütalaanın Sanıklar Yönünden Zorunlu Olmasının Sakıncaları". Yrd. Doç Dr. Yaşar METHİBAY'a Armağan Kitap. Gazi Kitabevi. Ankara 2017. s. 268

- ORGAN, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar Çözüm Önerileri. Gazi Kitabevi. Ankara.
- TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA, A. (2016). Vergi Denetimi. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2013) Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul.
- Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. "2016 Yılı Ceza Mahkemelerine Özel Kanunlar Uyarınca Açılan Davaların Suç Türü Ve Sayısı İle Sanıkların Yaş Grubuna Göre Dağılımı". <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/>. (Erişim Tarihi:28 Mayıs 2018)