



Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı

Search and Seizure Process in Tax Law, Compliance with 1982 Constitution and the View of the European Court Of Human Rights

Kerem Öncü¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 23.05.2020

Revised : 24.06.2020

Accepted : 05.07.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 15%

JEL classification:

K30, K34, K38

Keywords:

Search, Seizure, Tax
Evasion, Tax Audit,
Right to Privacy

ABSTRACT

Search and seizure are important legal procedures in many legal systems. Search and seizure are regulated by the 1982 Constitution and their enforcement depends on the decision of a judge. In terms of tax law, search and seizure are applied within the scope of tax auditing. Searching can be enforced only by the judge's decision which must be based on signs of tax evasion. However, after the judge's decision, it seems that the tax administration has very broad powers in the procedure. There is no limit on the seizures, the seizure doesn't depend on the decision of a judge and the taxpayer is not given an opportunity to file an appeal against this procedure. Although the purpose of compensating tax loss is considered to be effective here, these powers are contrary to the 1982 Constitution. However, the European Court of Human Rights held that the search and seizure regulated by the Tax Procedure Code did not violate the European Convention on Human Rights. Contrary to the European Convention on Human Rights, the inclusion of additional safeguards in the 1982 Constitution does not make it possible to make a different assessment. The solution is thought to be the recognition of additional safeguards in the 1982 Constitution for the taxpayer too.

Cite this article as: Öncü, K. (2020). "Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 81-100.

¹ Res. Assist. Dr., Çukurova University, Department of Fiscal Law, Turkey, ORCID: 0000-0003-1045-2273, keremnc@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.05.2020

Düzeltilme : 24.06.2020

Kabul : 05.07.2020

Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %15

JEL Kodu:

K30, K34, K38

Anahtar Kelimeler:

Arama, El Koyma, Vergi Kaçakçılığı, Vergi İncelemesi, Özel Hayatın Gizliliği

Ö Z E T

Arama ve el koyma birçok hukuk sisteminde yer alan önemli hukuki müesseselerdir. Arama ve el koyma, 1982 Anayasası'nda da yer almakta olup, bunların uygulanması hâkim kararına bağlı kılınmıştır. Vergi hukuku bakımından ise arama ve el koyma, vergi denetimi kapsamında uygulanmaktadır. Arama yapılması hâkim kararı ile mümkün olup, bu kararın verilmesi ise vergi kaçakçılığına ilişkin emarelerin bulunmasına bağlıdır. Ancak devamında vergi idaresinin oldukça geniş yetkilere sahip olduğu görülmektedir. El konulacaklarla ilgili bir sınır bulunmamakta, el koyma hâkim kararına dayanmamakta ve vergi yükümlüsüne bir itiraz imkânı tanınmamaktadır. Burada vergi kaybının telafisi amacının etkili olduğu düşünülmeyle birlikte, bu yetkiler 1982 Anayasası'na aykırı bulunmaktadır. Bununla birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen arama ve el koymanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni ihlal etmediğine karar vermiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin aksine 1982 Anayasası'nda ek güvencelere yer verilmesi, farklı bir değerlendirme yapmayı mümkün kılmamaktadır. Çözümün, 1982 Anayasası'ndaki el koyma ile ilgili ek güvencelerin, vergi yükümlüsü açısından da tanınması olduğu düşünülmektedir.

1. Giriş

Kişiler, kamu hizmetlerinin finansmanı için mali güçleri nispetinde vergi ödemekle yükümlüdürler. Türk vergi sisteminde kural olarak beyan esası geçerli olup, kişiler kural olarak matrahı kendileri bildirmektedirler. Bununla birlikte vergi idaresi, süreci kontrol etmek durumundadır. Bu sayede hem vergi kaybı telafi edilmekte, hem de vergi suçları ile mücadele edilmektedir. Arama ve el koyma da, vergi incelemesi ile birlikte yürütülen, vergi denetimi kapsamında önemli müesseselerden biridir.

Arama ve el koyma, 1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığına ilişkin maddelerde açıkça düzenlenen önemli müesseselerdir. Anayasa koyucu, arama ve el koyma ile söz konusu temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandırılması gerektiğini yasa koyucuya bırakmadan doğrudan düzenlemiştir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan arama ve el koyma müesseselerinin, Anayasa'daki güvenceleri karşılayıp karşılamadığı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) yakın tarihli kararında VUK'taki arama ve el koyma müessesesini değerlendirmiş olması, konunun güncel gelişmeler ışığında tekrar ele alınmasını gerekli kılmıştır.

Bu makalede vergi hukukundaki arama ve el koyma müessesesi, 1982 Anayasası'na uygunluğu ve AİHM'in konuya bakışı ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle vergi hukukunda yer alan arama ve el koymanın hukuki mahiyeti ve kapsamına yakından bakılacaktır. Sonrasında, VUK'taki arama ve el koymaya ilişkin hükümlerin 1982 Anayasası'na uygun olup olmadığı değerlendirilecektir. Konu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) bakımından da ele alınacaktır. Bu noktada, VUK'taki arama ve el koyma müessesesinin değerlendirildiği Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. kararı irdelenecek, çalışmadaki tespit ve değerlendirilmelerle kararda altı

çizilen hususlar birlikte tartışılacaktır. Son olarak arama ve el koyma ile ilgili varılan sonuçlardan bahsedilecek ve olması gereken hukuk yönünden bazı önerilerde bulunulacaktır.

2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Arama ve El Koyma Müessesesi

Arama ve el koyma hakkında bazı değerlendirmelerde bulunabilmek için öncelikle söz konusu müesseselerin vergi hukuku bakımından hukuki mahiyeti, VUK'ta nasıl düzenlendiği konuları ele alınmalıdır. Böylece arama ve el koymanın kapsamı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler ve sınırlar ortaya koyulmuş ve konunun 1982 Anayasası ve AİHS kapsamında değerlendirilebilmesi için temel sağlanmış olacaktır.

2.1. Genel Olarak Arama ve El Koyma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Konunun Düzenlenişi

Arama ve el koyma, 1982 Anayasası başta olmak üzere, birçok kanunda yer alan önemli hukuki müesseselerdir. Vergi hukukunda konu, VUK madde 142 vd. maddelerde düzenlenmiştir. Bununla birlikte arama ve el koyma asıl olarak ceza muhakemesi hukukuna ait kavramlardır. Zira kanun koyucu, arama ve el koyma müesseselerine yer verdiği birçok kanunda olduğu gibi VUK'ta da, açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK) göndermede bulunmaktadır.

CMK bakımından arama ve el koyma, koruma tedbiri olarak düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 116. ve 117. maddeleri uyarınca arama, yakalama veya suç delillerini elde etme hususunda makul şüphe bulunması durumunda; sanık, şüpheli veya diğer bir kişinin üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerlerde gerçekleştirilmektedir.

El koyma, uygulamada arama ile birlikte uygulansa da, ayrı bir koruma tedbiridir (Şen & Eryıldız, 2017: 46). Kanun'da tanımlanmayan söz konusu müessese, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 4. maddesi uyarınca, *"suçun veya tehlikelerin önlenmesi amacıyla veya suçun delili olabileceği veya müsadereye tâbi olduğu için, bir eşya üzerinde rızası olmamasına rağmen zilyedin, tasarruf yetkisinin kaldırılması işlemidir."*

VUK'taki arama ile ilgili düzenlemelerin yükümlünün yakalanması amacıyla uygulanması mümkün olmadığı gibi, el koyma da müsadere amacıyla uygulanmamaktadır. Vergi hukuku bakımından arama ve el koyma, delillerin araştırılması ve bu deliller üzerinde zilyedin fiili hâkimiyetini sona erdirmeye amacıyla yapılmaktadır (Öncel & Kumrulu & Çağan & Göker, 2019: 109; Kaneti, 1986/1987: 145; Karakoç, 2018: 237; Taşdelen, 2003: 166).

Arama, ihbar veya vergi incelemesi ile başlamakta, vergi incelemesi ile devam etmektedir. Bu noktada, vergi hukukundaki arama müessesesi vergi incelemesinin ön

basamağı olarak nitelenmekte(Pinar & Taylar², 2013; Yargıtay 11. CD E. 2016/4565, K. 2019/5069,28.5.2019), hatta arama ve el koymanın vergi incelemesi için yapıldığı belirtilmektedir (Kaneti, 1986/1987: 145). Bunun dışında, VUK madde 142 uyarınca vergi kaçakçılığına ilişkin defter ve belgelerin bulunması amacıyla aramanın yapılması ve vergi incelemesine yetkili kişilerin arama talebinde bulunabilmeleri sebebiyle arama, vergi incelemesi yanında fakat farklı kuralları olan bir hukuksal kurum olarak da nitelenmektedir (Taşdelen, 2003: 167). Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise E. 2017/368, K. 2017/626 sayılı ve 13.12.2017 tarihli kararında, arama ve buna bağlı el koyma tedbirlerini VUK'un sistematığı uyarınca başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp, vergi incelemesinin bir türü olarak nitelemiştir.

Bu durumda vergi hukukundaki arama ve el koyma; yakalama ve müsadere amaçları dışında, delil elde etme ve bunları alma yetkilerini içeren, vergi incelemesi kapsamında yürütülen müesseseler olarak nitelenebilir.

2.2. VUK Bakımından Arama ve El Koyma

VUK madde 142 uyarınca arama, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması durumunda, mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde yapılabilir. Arama müessesesine başvurulabilmesi için ihbar veya vergi incelemesi esnasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunması şarttır. Burada yoklama ve incelemeye nazaran istisnai bir durum söz konusu olup, vergi idaresi ancak bu sebeplere dayanarak arama talebinde bulunabilir (Nas, 2011). Arama konusunda karar verme yetkisi ise sulh ceza hâkiminde olup, bunun için vergi incelemesine yetkili olanların buna lüzum görmesi ve hâkime gerekçeli şekilde başvurması gerekmektedir.

Vergi kaçırılması ifadesi VUK madde 142 dışında Kanun'da yer almamakla birlikte, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce VUK'ta "*Kaçakçılıkta Ceza*" başlıklı 345. maddede kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği düzenlenmiştir. Bu noktada kanun koyucunun VUK madde 142'de vergi kaçakçılığı suçuna işaret ettiği belirtilmektedir (Yerci, 2009). Nitekim VUK madde 142/1'deki "*kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde*" ifadesinden de bu anlaşılmaktadır. Arama kararı verilebilmesi için kaçakçılık suçuna ilişkin emarelerin bulunması gerekmekte olup, emare kavramı ise "*başlı başına delil mahiyetinde olmasa da vergi kaçakçılığını teyit eden defter kayıtları, belgeler ve diğer yazılar gibi işaretler*" (Furtun, 2010: 307'den aynen aktarılmıştır) şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK md 142/1'de belirtildiği üzere, kişilerin üzerinde arama yapılması mümkün olabileceği gibi, "*kişilerin nezdinde*" ifadesi uyarınca konut veya işyerinde de arama yapılabilir (Öncel vd., 2019: 109). Bu noktada, mükellef veya kaçakçılıkla bağlantısı

² Söz konusu makaleye, <https://jurix.com.tr/article/3053#> internet sitesi aracılığı ile 17.05.2020 tarihinde erişilmiş olup, söz konusu internet sitesinde sayfa numarası bilgisi bulunmamaktadır.

bulunan diğer kişilerin işletmeleri ve büro, yazıhane, depo, mağaza, dükkân, ardiye gibi işyerleri ve konutları aranabilir (Furtun, 2010: 307).

VUK madde 143/1'de "*aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edileceği*" düzenlenmiştir. Tutanağın düzenlenmesinin mümkün olmaması durumunda ise, bulunan ve incelenmesi gerekli bulunan defter ve vesikaların, mühürlenip mükellef nezdinde emin bir yere konacağı veya kablarda içinde daireye nakledileceği belirtilmiştir. Kablaların açılması durumunda ise müfredatlı tutanak düzenlenmektedir.

VUK madde 142 vd. maddelere göz atıldığında, el koyma yetkisinin açıkça düzenlenmediği görülmektedir. Bununla birlikte, VUK 143/3 uyarınca "*bulunan*" ve 145/1 uyarınca "*alınan*" ifadeleri ile el koyma yetkisinin anlatılmak istendiği ileri sürülmektedir (Taşdelen, 2003: 177; Pınar & Taylar, 2013). VUK madde 143/3'teki "*bulunan*" ifadesinin arama kapsamında olduğu düşünülmektedir. Zira bulunan bir delile el konulmaması da mümkündür. Bununla birlikte, "*alınan*" ifadesi ile el koyma yetkisinin anlatılmak istendiği görüşüne katılmak mümkündür. VUK madde 146'da "*arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması*" ifadesi de arama sonrasında üstü kapalı olarak el koymaya işaret etmektedir.

Bu noktada Taşdelen, kişinin rızası hilafına bulma ve alma eylemleriyle el koymanın gerçekleştiğini, bu aşamadan sonra ise muhafaza altına alınma işleminin yapıldığını belirtmektedir. Bu noktada VUK'ta yer alan "*emin bir yere koyma*" veya "*daireye nakletme*" işlemlerinin, el koymadan sonraki aşama olan muhafaza altına alma ödevini içerdiğini ileri sürmektedir (Taşdelen, 2003: 177). Başka bir görüşe göre ise, VUK madde 143/3'teki düzenleme, zaman müddetsizliği sebebiyle tutanak düzenlenmemesi durumuna özgü olarak bir koruma altına alma işlemidir (Kaşıkçı, 2007: 153).

Burada, VUK madde 143/3'teki defter ve vesikaların "*mükellef nezdinde emin bir yere koyma*" veya "*kablarda içinde daireye nakledilmesi*" hükümlerinin, zaman müddetsizliği sebebiyle tutanak düzenlenememesi durumuna özgü olarak el koyma yetkisi sağladığı düşünülmektedir (Öncü, 2019: 106). VUK madde 143/6'da, "*yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması gerektiği*" belirtilmiştir. Bu noktada, "*yukarıdaki hükümlere göre alınan*" ifadesi ile kastedilen, VUK madde 143/3'teki yükümlü nezdinde bırakma veya kablarda içinde daireye nakletmedir. Böylelikle yükümlünün fiili hâkimiyeti sona erdirilmekte olup, adının muhafaza altına alma veya koruma altına alma olarak nitelenmesinin bir öneminin olmadığı düşünülmektedir.

Bunun dışında, VUK madde 145/3'teki inceleme tutanağının imzalanmaması durumunda defter ve vesikaların vergi ve cezalar kesinleşene kadar yükümlüye geri verilmemesine ilişkin düzenleme el koyma olarak nitelenmektedir. (Çavuş, 2006: 167) Doktrinde, VUK madde 141'de düzenlenen benzer düzenleme için de aynı değerlendirme yapılmaktadır (Uzun Çam, 2017: 200). Bunun dışında, VUK madde 145/5'te suç delili teşkil eden defter ve vesikaların geri verilmemesi de el koyma olarak nitelenmektedir (Kaşıkçı, 2007: 167, 168). Doktrindeki görüşlere katılmak mümkündür.

Zira söz konusu durumlarda da yine yükümlünün fiili hâkimiyetinin sona ermesi söz konusudur.

Kaşıkçı, VUK madde 143/5'teki düzenlemeyi de el koyma olarak nitelemektedir (2007: 166). Ancak anılan fıkradaki, "*inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilme*" ifadesinin, yükümlünün defter ve vesikalar üzerindeki hâkimiyetinin sona erdirilmesinden sonraki aşamaya işaret ettiği ve el koyma yetkisi sağlamadığı düşünülmektedir.

Arama ve el koyma yetkilerinin kapsamına bakmak gerekirse, VUK 143'te defter ve vesikalardan söz edilse de, madde 144/2'de, "*inceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesi*" düzenlenmiştir. Bu, vergi idaresinin arama kararı ile sınırlı olmaksızın birçok belgeyi alabildiğini ortaya koymaktadır (Tosun & Özden, 2014: 293). Bunun dışında, evrakın vergi ile ilgisiz olup olmadığı vergi idaresi tarafından değerlendirilmektedir. Buradaki kıstas ise evrakın şahsi ve özel mektup ve benzer evrak olup olmaması değil, vergi ile alakası olmamasıdır. Arama kararı, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emarelerin bulunmasına bağlıyken, arama kapsamında el koyulan belgenin iadesi ise vergi ile alakası olmama şartına bağlıdır. Bu, arama müessesesi açısından çelişkili bir durum yaratmaktadır. Zira vergi ile alakalı olma, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olmaya nazaran mahiyeti itibarıyla daha geniş kapsamlıdır.

VUK'ta arama ve el koyma sonrasında, defter ve vesikaların incelenmesi düzenlenmiştir. VUK madde 144 uyarınca "*arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılması gerekir.*" VUK madde 145 uyarınca arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler için en geç üç aylık süre öngörülmüştür. Hâkim kararı ile bu sürenin uzatılması mümkündür. İnceleme esnasında "*vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evraklar makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmektedir.*" Bunun dışında inceleme süresince mükellefler, ilgili memurun gözetiminde defter ve vesikaları inceleme, kopya çıkarma ve kayıt tutma yetkisine sahiptir.

"*İncelenme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlar tutanakla tespit edilecektir.*" Mükellefler tutanıklara itiraz ve belirtmek istedikleri hususları geçirebilirler. Tutanağı imzalamaları durumunda ise, suç delili teşkil etmemek kaydıyla defter ve vesikaları geri alabilmektedir. Tutanak imzalanmadığı takdirde ise, ilgili defter ve vesikalar, vergi ve cezalar kesinleşene kadar yükümlüye verilmez. Görüldüğü üzere, kanun koyucu belirli şartlar kapsamında defter ve vesikaları alma imkânı getirmektedir.

Burada da VUK bakımından bir çelişki söz konusudur. Arama yapılabilmesi için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emare olmalıdır. Bu noktada, suç delili teşkil eden delillere el koyulması, devletin suçla mücadelesi açısından gereklidir. Tutanak imzalandığı takdirde iade edilecekse, o zaman neden el koyulduğu sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Burada, arama kararının alınabilmesi için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emare şartken, kararın ifası ve el koyma aşamalarında vergi kaybının telafisinin de amaçlandığı düşünülmektedir. Nitekim doktrinde arama tanımlanırken, vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delil elde edilmesinden (Öncel vd. 2019: 109) veya

vergi ziyayı ve vergi suçuna ilişkin delil elde edilmesinden (Karakoç, 2018: 237) söz edilmektedir. Kaldı ki VUK madde 144/2 ile ilgili yapılan değerlendirmeler neticesinde de bu sonuca işaret edilmektedir.

VUK madde 147'de son olarak açıkça yazılı olmayan durumlarda CMK'daki arama ile ilgili hükümlerin uygulanmasına izin verilmiştir³. Bu noktada, söz konusu düzenleme gereği arama ve el koyma müesseseleri ile ilgili olarak CMK'nın genel kanun olduğu belirtilebilir.

3. 1982 Anayasası Bakımından Değerlendirilmesi

Bu başlık altında VUK'taki arama ve el koyma ile ilgili maddelerin ilgili temel hak ve hürriyetleri ihlal edip etmediği konusu ele alınacaktır. Bunun için öncesinde 1982 Anayasası kapsamında arama ve el koyma karşısında hassas temel hak ve hürriyetler belirlenecek ve bunların sınırlandırılabilmesinin şartları ele alınacaktır. Bu kapsamda, arama ve el koyma ile ilgili doğrudan Anayasa'da yer alan sınırlara da yer verilecektir.

3.1. Arama ve El Koyma İle İlgili Temel Hak ve Hürriyetler

Kişinin rızası hilâfına konutuna ve işyerine girilmesi ve konutun, işyerinin ve üstünün aranması, defter ve vesikaların alınması gibi yetkiler, Anayasa'daki "Özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altındaki temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmaktadır. Kişinin üstünün aranması, özel kâğıtlarına veya eşyasına el koyulması durumunda, Anayasa madde 20 uyarınca özel hayatın gizliliği, konut veya işyerinin aranması ve eşyaya el koyulması durumunda ise Anayasa madde 21 uyarınca konut dokunulmazlığına müdahale edilmektedir. Her ne kadar Anayasa madde 21'de işyeri kavramı geçmese de, Anayasa Mahkemesi işyerini de konut dokunulmazlığı kapsamında saymaktadır. Yüksek Mahkeme E.1973/41, K.1974/13 sayılı ve 25.04.1974 tarihli kararında, işyeri ve eklentileri de konut kapsamında değerlendirmiştir⁴. Yüksek Mahkeme bu içtihadını 1982 Anayasası bakımından da sürdürmüştür (AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015). AİHM de Sözleşme'nin 8. maddesinde ifade

³ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun madde 3/1 uyarınca, mevzuatta yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na yapılan yollamalar Ceza Muhakemesi Kanunu'nun bu hükümlerinin karşılandığı maddelerine yapılmış sayılacaktır. Buna göre VUK madde 147'nin CMK'nın aramayla ilgili hükümlerine atıf yaptığı kabul edilmelidir.

⁴ AYM, E.1973/41, K.1974/13, 25.04.1974: "Kolluğun konutlara, işyerlerine ve eklentilerine doğrudan doğruya girebilmesi için gerçekleşmesi gereken ve 2559 sayılı Kanunun 1775 sayılı Kanunla değişik 20. maddesinin birinci fıkrasında saptanan dunun ve koşullara bakılınca Anayasa'nın 16. maddesinde anlatımını bulan "konut dokunulmazlığı" ilkesine getirilmiş bu sınırlamada kamu düzeni ve kamu yararının korunması ereğinin güdüldüğü ve sınırlamanın temel hak ve hürriyetin özüne dokunur bir kapsam ve nitelikte bulunmadığı kolayca ve açıkça görülür. Anayasa'nın değişik 11. maddesi temel hak ve hürriyetlerin, özüne dokunmamak koşulu altında, kamu düzeninin ve kamu yararının korunması ereği ile ve kanunla sınırlanabileceği ilkesini getirmektedir. İnceleme konusu sınırlama anayasal ölçüye uygun bulunduğu ve böylece Anayasa'ya aykırılıktan söz edilemeyeceği için davanın 1775 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasına yönelen bölümünün reddedilmesi gerekir."

edilen konut kavramının, kişinin mesleki faaliyetlerini sürdürdüğü işyerini de kapsadığına karar vermiştir (AİHM, Niemetz – Almanya, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, par. 30, 31).

Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ve madde 22 uyarınca haberleşme hürriyeti de arama ve el koyma müessesesi karşısında hassas temel hak ve hürriyetlerdendir. Anayasa madde 20/3'te herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) madde 3/d uyarınca "kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgidir." Madde gerekçesinde kişinin belirli veya belirlenebilir olması, "mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesi" şeklinde ifade edilmiştir⁵. Anayasa uyarınca kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. İşleme kavramı KVKK madde 3/e uyarınca "tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu noktada otomatik olmayan yollarla verilerin elde edilmesi olarak nitelenebilecek arama ve el koyma esnasında, kişinin kimliğini belirlenebilir kılabilen bilgilere ulaşılabilmesi mümkün olup, kişisel verilerin işlenmesi kapsamındadır. Bunun dışında, kişinin işyerinde veya konutunda yapılan arama esnasında elektronik postalarının kayıtlı olduğu tabletine, mektuplarına el koyulması durumunda, haberleşme hürriyetinin de sınırlandırıldığından söz etmek mümkündür. Bununla birlikte konu ağırlıklı olarak özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı kapsamında ele alınacaktır.

3.2. Özel Hayatın Gizliliğinin ve Konut Dokunulmazlığının Sınırlandırılmasının Şartları

1982 Anayasası madde 13'te temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının şartları düzenlenmiştir. Bunlar; ilgili maddelerde yer alan sınırlandırma sebeplerine dayanılması, hakkın özüne müdahale edilmemesi, sınırlamanın kanunla yapılması ve bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamasıdır. Buna ilave olarak, Anayasa madde 20 ve 21'de bazı ek güvenceler de yer almaktadır. Anayasa madde 20'de kişinin üstünün, özel kâğıtlarının ve eşyasının aranması ve madde 21'de kişinin konutuna girilmesi, arama yapılması ve buradaki eşyaya el koyulması hâkim kararına bağlanmıştır. Her iki madde için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise, kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri gerekmekte olup, bu kararın yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması gerekmektedir. Hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklamaması durumunda ise, el koyma kararı kendiliğinden kalkacaktır. Bu durumda, özel hayatın gizliliğini ve konut

⁵ <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>, Erişim Tarihi: 17.05.2020.

dokunulmazlığını sınırlandıran yasal düzenlemelerin söz konusu ek güvenceleri içermesi gerekmektedir. Nitekim özel hayatın gizliliğine ilişkin temel hak ve hürriyetlerdeki hâkim kararı şartı, hakkın özü kapsamında ele alınmaktadır (Özbudun, 1977: 292; Sağlam, 1982: 156). Söz konusu ek güvenceler Anayasa'da açıkça düzenlendiği için aynı zamanda Anayasa'nın sözü kapsamında da sayılmaktadır (Özbudun, 2013: 113; Gözler, 2012: 128).

Anayasa Mahkemesi, E.1973/1, K.1974/13 sayılı ve 25.04.1974 tarihli kararında, kanunla yetkili kılınmış merciin arama ve el koyma kararı verebilmesine ilişkin yetkinin hangi hallerde kullanılabilceğinin kanunda açıkça düzenlenmemesini hakkın özüne müdahale olarak nitelemiştir⁶. Bununla birlikte, Yüksek Mahkemenin Anayasa madde 13'teki sınırlandırmanın sınırını teşkil eden ölçütlerle ek güvenceler arasında bir bağlantı kurmaksızın verdiği iptal kararları da bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi E. 2003/38, K.2005/63 sayılı ve 12.10.2005 tarihli kararında, "*Ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet savcıları ve savcıların muavini sıfatı ile emirlerini icraya memur olan zabıta memurları arama yapabilir.*" şeklindeki düzenlemeyi, Anayasa madde 20 ve 21'deki "*yazılı emir*" güvencesini içermemesi sebebiyle iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin benzer başka kararları da bulunmaktadır. Mahkeme, E. 2015/41, K.2017/98 sayılı ve 04.05.2017 tarihli kararında şu değerlendirmeyi yapmıştır: "*Kuralda, acele hâllerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere mülki amirin belirleyeceği kolluk amirinin sözlü emriyle de arama yapılabilceği belirtilmektedir. Anayasa'nın 20. maddesinin anılan hükmü uyarınca gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde dahi kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça arama yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla kural bu yönüyle de Anayasa'nın 20. maddesini ihlal etmektedir.*"

Bununla birlikte, bir kanun hükmünün Anayasa'daki ek güvenceleri içermesi, Anayasa madde 13'e uygun sayılabilmesi için yeterli olmayabilir. Nitekim Anayasa

⁶ Yüksek Mahkeme kararda şu değerlendirmede bulunmuştur: "*Dava konusu kuralın Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası gereğinin yerine getirildiği tek bölümü istisnâ durumlarda arama ve el koymayı buyurmağa yetkili mercie ilişkin olanıdır. Bu, "o yerin en büyük mülkiye amiri" olarak belirlenmiş; ancak yetkinin hangi koşullar altında, nasıl kullanılacağı açıklanmamıştır. Oysa "millî güvenlik" ve "kamu düzeni" uygulayıcıların kişisel görüş ve anlayışlarına göre genişleyebilecek, öznel yorumlara elverişli, bu nedenle de keyfiliğe dek varabilir çeşitli ve aşamalı uygulamalara yol açacak genel kavramlardır. "Gecikmede sakınca bulunan haller" de en az o kavramlar kadar kesin ve keskin çizgilerle belli edilmesi, sınırlandırılması zorunlu bulunan bir deyimdir. Dava konusu kuralda "şüphelenen kişiler" denilerek yasal düzenlemeye Anayasanın pek istisnâ durumlar için öngördüğü bir yetkinin hele ikinci, üçüncü aşamadaki görevlilerce kullanılmasını olağanlaştırmağa, genelleştirmeğe ve büsbütün öznelleştirmeğe elverişli bir deyim daha eklenmiştir. Öte yandan Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrasındaki ana istisna kuralında (hâkim kararıyla arama ve el koyma) "kanunun açıkça gösterdiği hallerde" koşulu yer almış bulunmaktadır. "Kanunla yetkili kılınan merciin buyruğu ile arama ve el koyma" ana istisnanın bir istisnası olduğuna göre koşulun burada da geçerli olması gerekir. Kaldı ki Anayasa Koyucunun hakimlerce verilecek kararlarda dahi "kanunun açıkça gösterdiği hallerde" koşulunu öngörmüş olduğu gerçeği "buyrukla arama ve el koyma" konusu yasa ile düzenlenirken görmezlikten gelinemez. Onun için söz konusu yetkinin hangi hallerde kullanılabilceğinin Yasa'da açıkça gösterilmesi bu yönden de zorunludur. Görülüyor ki 1775 sayılı Kanun'un 2. maddesi, Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası ile güdülen ereği ve konulan sınırı aşmakta ve "özel hayatın gizliliği" temel hakkının özüne dokunmaktadır. Anayasanın değişik 11. ve değişik 15. maddelerine aykırı olan kuralın iptal edilmesi gerekir."*

Mahkemesi ölçülülük ilkesi kapsamında sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak güvencelere yer verilip verilmediğini denetlemektedir. Arama kararı verilebilmesi için somut delillere dayalı kuvvetli şüphe yerine makul şüphenin yeterli görülmesine ilişkin düzenlemeyi değerlendirirken, müdahalenin ölçülü olup olmadığı noktasında, CMK'daki güvencelerin Anayasa madde 20 ve 21'e keyfi olarak müdahalede bulunulmasını önleyici güvenceler olduğuna kanaat getirmiştir (AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015).

3.3. VUK'taki Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

1982 Anayasası madde 20 ve 21 uyarınca, arama ve el koyma hâkim kararına bağlıdır. VUK madde 142/2'de arama yapılabilmesi sulh ceza hâkiminin kararına bağlanmış olup, bu durumda Anayasa madde 20 ve 21'e uygunluktan söz etmek mümkündür. Zira Kanun'daki şartların gerçekleşip gerçekleşmediği hâkim tarafından tespiti ve şartlar gerçekleşmediği takdirde arama talebinin reddedebilmesi önemli bir güvencedir (Saban: 2004: 789).

Anayasa'da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili mercii kararı ile ilgili olarak VUK'ta açıkça bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konudaki görüşlerden birine göre, bu konuda VUK'ta bir düzenleme bulunmadığı için, VUK madde 147'nin CMK'ya atfı uyarınca, önceden gecikmesinde sakınca bulunması halinde savcılık veya kolluk yetkilidir. Yazar, vergi incelemesini suç kolluğu olarak nitelemekte ve nöbetçi Cumhuriyet Savcısı'nın bulunması nedeniyle sadece savcılığın yetkili olduğunu belirtmektedir (Taşdelen, 2003: 163). Diğer görüşe göre ise, VUK madde 142 özel hüküm olduğu için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi arama ancak sulh hâkimi kararı ile mümkündür (Yerci, 2009; Akdemir & Baş, 2014:130; Pınar & Taylar, 2013). Kanımızca, ikinci görüşe katılmak mümkün olup, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de arama yapılabilmesi için VUK madde 142 uyarınca sulh ceza hâkiminin kararı gerekmektedir.

El koyma müessesesi açısından ise bazı sorunlar söz konusudur. VUK'ta el koyma yetkisi açıkça düzenlememekle birlikte, el koyma niteliğinde bazı düzenlemelerde hâkim kararına dayanılmaması sebebiyle Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde görüş bildirilmektedir (Kaşıkçı, 2007: 166-168; Şen & Eryıldız, 2017: 266, 267). Bununla birlikte aksi yönde görüş bildirenler de bulunmakta olup, anılan maddelerdeki el koyma, arama tedbirinin devamı niteliğinde sayılmakta, hâkim kararına dayanan aramanın amacını ve sonucunu oluşturduğu ileri sürülmektedir (Pınar & Taylar, 2013).

Kanımızca, hâkim kararına dayanmaması sebebiyle, VUK'taki el koyma niteliğindeki hükümlerin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki birinci görüşe katılmak mümkündür. El koymanın hâkim kararına dayanan aramanın sonucu olması sebebiyle, hâkim kararına dayanmayan el koymanın Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki görüşe ise katılmak mümkün değildir. Zira Anayasa madde 21'de el koyma açık biçimde hâkim kararına bağlanmıştır.

Doktrinde, hâkim tarafından verilecek arama kararında el koyma yetkisinin de tanınabileceği ileri sürülmektedir (Kaşıkçı, 2007: 168; Şen & Eryıldız, 2017: 47; Öztürk, 2019: 332; Çavuş, 2006: 286). Ceza muhakemesi hukuku açısından savunulan bu görüşte, CMK madde 199/3'teki ikinci cümlelerin⁷ yürürlükten kaldırılmasına dayanılmakta ve ilgili kanun gerekçesinde de arama sonunda gerçekleştirilecek el koyma müessesesine işlerlik kazandırılmasının amaçlandığına işaret edilmektedir (Şen & Eryıldız, 2017: 47; Çavuş, 2006: 286). Nitekim Adi ve Önleme Aramaları Yönetmeliği madde 7'de arama talep, karar veya emrinde; aranılacak eşyanın elde edilmesi hâlinde el konulup konulmayacağı hususuna açıkça yer verilmesi gerekmektedir.

Anayasa madde 20/2 ve 21 dikkate alındığı takdirde, anayasa koyucunun arama sonrasında el koyma yapılmasını öngördüğü belirtilebilir. Anayasa madde 20 ve 21'de usulüne göre verilmiş hâkim kararı, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış mercii yazılı emri bulunmadıkça; arama ve el koyma yapılamayacağı düzenlenmiştir. Bununla birlikte yetkili mercii kararı söz konusuysa, kararın yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması şarttır. Devamında ise, "*hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklayacağı; aksi halde, el koymanın kendiliğinden kalkacağı*" belirtilmiştir. Burada görüldüğü üzere anayasa koyucu, son aşamadaki el koyma kararının kendiliğinden kalkacağını düzenlemek suretiyle, arama sonrasında el koyma işlemi yapılmasını öngörmektedir.

Ancak bu, aramanın hâkim kararına dayanması durumunda, el koyma için hâkim kararına ihtiyaç duyulmaması sonucuna bizi götürmemektedir. Zira Anayasa'da el koyma da hâkim kararına bağlanmıştır. Bu durumda, arama ve el koyma kararlarının birlikte alınması, 1982 Anayasası'na da uygundur. Nitekim uygulamada bu yönde karar alınabildiği görülmektedir⁸. Ancak arama ile birlikte el koymaya da karar verilmiş olması, Anayasa madde 21'deki ek güvenceleri karşılaşa da, sulh ceza hâkiminin el koyma hususunda bir karar vermemesi durumunda, el koymanın hâkim kararına dayanmaması sebebiyle yapılan eleştirilere kalıcı bir çözüm getirilememiş olacaktır.

CMK madde 127 ve devamı maddelerde, el koyma kararının kim tarafından verileceği başta olmak üzere, söz konusu yetkiye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Bu noktada VUK madde 147'nin atfı uyarınca CMK madde 127 ve devamı maddelerdeki güvencelerin vergisel arama açısından da uygulanmasının mümkün olup olmayacağı ele alınmalıdır.

Doktrinde, aramanın kabul edilmesi veya reddedilmesi kararına karşı CMK hükümleri uyarınca itiraz yapılabileceği belirtilmiş, el koyma yapılmışsa yine itirazın mümkün olduğu ileri sürülmüştür (Taşdelen, 2003: 173). Arama kararı sulh ceza hâkimi tarafından verilmektedir. Bu karara karşı CMK gereği zaten itiraz mümkün olup, bunun

⁷ CMK madde 119/3 2. Cümle: "*Arama sonucunda bazı eşyaya el koyma söz konusu olduğunda, 127. maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanır.*"

⁸ Danıştay 1. Daire, E. 2015/630, K. 2015/573, 14.4.2015: "*... Mahkemenin aynı tarih ve Değişik İş:2014/159 sayılı kararıyla 26.3.2014 - 28.3.2014 tarihlerinde bir defaya mahsus olmak üzere talep edilen hususlarda arama yapılmasına ve suç delillerine el konulmasına izin verildiği, ...*"

Yargıtay 11. C.D., E. 2016/4565, K. 2019/5069, 28.5.2019: "*... Kayseri 3. Sulh Ceza Mahkemesinden 14.01.2010 tarihinde alınan, 2010/58 değişik iş sayılı arama ve el koyma kararı uyarınca...*"

için VUK madde 147'nin atfına gerek bulunmamaktadır. Arama ve el koyma kararının birlikte verilmesi durumunda da belirtildiği gibi CMK uyarınca itiraz edilmesi mümkün olmalıdır. Nitekim uygulamanın da bu yönde olduğu gözlemlenmektedir⁹. Ancak hâkimin el koyma konusunda bir karar vermemesi ihtimalinde, defter ve vesikalara el koyulması üzerine ne olacağı belirsizdir.

VUK madde 147'de, arama ile ilgili bölümde "açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı" belirtilmiştir. Bu noktada VUK'ta el koyma yetkisi açıkça düzenlememekle birlikte, el koyma yetkisinin tanındığı ve buna ilişkin ayrıntılı hükümlere yer verildiği görülmektedir. Bu durumda VUK'ta açıkça yazılı olmayan halden söz etmek kolay değildir.

Anayasa madde 13 uyarınca bir temel hak ve hürriyet ancak kanunla sınırlandırılabilir. Ancak kanun ifadesi ile sadece şekli anlamda kanun anlaşılmamalıdır. Kanunun niteliği de büyük önem arz etmektedir. Bu noktada hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, önemli kriterlerdir (İnceoğlu, 2013: 29). Anayasa Mahkemesi ve AİHM de bu konuda benzer karar vermektedir¹⁰.

VUK'taki arama ile ilgili hükümlerde, Anayasa'daki el koyma ile ilgili ek güvenceler yer almamakta olup, tartışılan çözümler kişiler açısından öngörülebilir değildir. Bu sebeple, VUK'ta el koyma yetkisinin açık biçimde kaleme alınmamış ve buna ilişkin güvencelere de yine yasada verilmemiş olması, Anayasa'ya aykırı olacaktır. Bu konuda VUK'ta açık bir düzenleme yapılmadan veya CMK'daki ilgili hükümlere atf yapılmadan, tespit edilen Anayasa'ya aykırılıkların aşılabilmesi mümkün değildir.

⁹ Danıştay 1. D., E. 2015/630, K. 2015/573, 14.4.2015: "... Mahkemenin aynı tarih ve Değişik İş:2014/159 sayılı kararıyla 26.3.2014 - 28.3.2014 tarihlerinde bir defaya mahsus olmak üzere talep edilen hususlarda arama yapılmasına ve suç delillerine el konulmasına izin verildiği, şikayetçi Şirketlerin bu karara yaptıkları itirazların İstanbul Anadolu 18. Asliye Ceza Mahkemesinin 27.3.2014 tarih ve Değişik İş:2014/113 sayılı kararı ile kabul edilerek anılan arama el koyma kararının kaldırıldığı..."

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, T. 03.04.2019, Bir. Baş. No: 2016/2400, (R. G. 21.05.2019 / 30780): "49. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkan tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

50. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu en görebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifade ile kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığını tespitinde önem arz etmektedir (Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B.No: 2013/1301, 30/12/2014, p. 55). Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir. (Türkiye İş Bankası A.Ş., § 44)."

AİHM, Serkov - Ukrayna' Başvuru No: 39766/05, 07/07/2011, par. 34: " "Yasa" dan bahsederken, 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi, Sözleşme'nin başka bir yerinde bulunabilecek aynı kavrama işaret etmektedir. (bkz. Špaček s.r.o. - Çek Cumhuriyeti, Başvuru no. 26449/95, § 54, 9 Kasım 1999). Bu kavram öncelikle önlemlerin iç hukukta bir dayanağının olmasını gerektirir. Ayrıca, söz konusu yasanın ilgili kişiler tarafından erişilebilir olmasını, uygulamasında kesin ve öngörülebilir olmasını gerektiren kanunun niteliğini ifade eder (bkz. Beyeler / İtalya [BD], Başvuru no.33202 / 96, § 109, AİHM 2000- I)."

Kanun koyucu, arama ve el koyma yetkisinin düzenlediği diğer özel kanunlarda da CMK'ya atıfta bulunmaktadır. Örnek olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan "Arama ve Elkoyma" başlıklı madde 9/1 uyarınca; "kaçak eşya, her türlü silâh, mühimmat, patlayıcı ve uyuşturucu maddelerin bulunduğu şüphelenen her türlü kap, ambalaj veya taşımaya yarayan diğer araçlar ile kişilerin üzerlerinde yapılacak arama ve elkoymaların CMK uyarınca yerine getirileceği" belirtilmiştir. Görüldüğü üzere kanun koyucu müessesenin işleyişi noktasında açık biçimde doğrudan CMK'ya atıfta bulunmuştur. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un "Elkoyma" başlıklı 17. maddesinde ise, "aklama ve terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair kuvvetli şüphelenen hallerde CMK madde 128'deki usule göre malvarlığı değerlerine el konulabileceği" düzenlenmiştir.

VUK'a tekrar göz atmak gerekirse, el koyma ile ilgili olarak hâkim kararına dayanılmadığı gibi, yargı mercileri tarafından değerlendirilmesi gereken hususlar da vergi idaresine bırakılmıştır. VUK madde 144/2'de "inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verileceği" düzenlenmiştir. Vergi idaresi el koymaya kendisi karar verdiği gibi, vergi yükümlüsüne iade edilip edilmeyeceğine de yine kendisi karar vermektedir (Öncü, 2019: 157). Bu durumda, CMK'daki arama ile ilgili hükümlerin uygulanabilmesi bakımından VUK madde 147 uyarınca Kanun'da açıkça düzenlenmeyen bir konudan söz edilemeyeceği düşünülmektedir.

El koyma konusunda başka bir sorun ise, açıkça düzenlenmeyen el koyma yetkisinin sınırlarına da Kanun'da yer verilmemiş olmasıdır. Sulh ceza hâkimi arama ile birlikte el koyma hususunda da karar vermediği takdirde, vergi idaresinin elinde kapsamı oldukça geniş bir yetki bulunmaktadır. Vergi idaresi, işyerindeki incelemesinde lüzum gördüğü binlerce evraka el koyabilir. Bu noktada yükümlünün bir itiraz imkânı bulunmayacaktır.

VUK madde 145/3 uyarınca tutanakların imzalanmaması durumunda defter ve vesikaların alınması hükmü ise, doktrinde adil yargılanma hakkı kapsamında susma hakkının ihlali olarak nitelendirilmektedir (Çavuş, 2006: 301; Uzun Çam, 2017: 200). Söz konusu eleştirilere katılmak mümkündür. Kişiyi kendi aleyhine tespitleri içeren tutanağı imzaya zorlayıp, delil elde etmek için defter ve vesikalara el koyulması, Anayasa madde 38/5'teki "kişilerin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı" kuralına aykırıdır. Bu şekilde defter ve vesikalara el koyulması ise, hâkim kararına dayanmadığı için özel hayatın gizliliğine de müdahale teşkil etmektedir. Kaldı ki söz konusu tutanakların vergi yargılaması esnasındaki delil olarak hukuki değeri de tartışılmaktadır (Karakoç, 2018: 239).

4. AİHS Bakımından Konunun Değerlendirilmesi

Konu, AİHS ve AİHM içtihadı bakımından da değerlendirilecektir. Bu kapsamda öncelikle AİHS kapsamında özel hayatın gizliliği ve AİHM'in bu konudaki içtihadı ele alınacaktır. Sonrasında AİHM'in VUK'taki arama ve el koyma müessesesi hakkındaki

yakın tarihli kararı irdelenecektir. Önceki başlıklar altında yapılan değerlendirmeler ile söz konusu karar arasındaki farklılıklar üzerinde ayrıca durulacaktır.

4.1. AİHS Bakımından Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması ve AİHM'in Konuya Bakışı

AİHS madde 8'de, "Özel ve aile hayatına saygı" adı altında yer alan maddenin ilk fıkrasında, "herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu", ikinci fıkrada ise bu hakkın hangi şartlar altında sınırlandırılabilceği düzenlenmiştir. Anılan fıkra uyarınca müdahalenin, ancak yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda belirtilen sınırlandırma sebepleri kapsamında gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olacağı düzenlenmiştir. AİHS madde 8'de, 1982 Anayasası'ndaki gibi ek güvenceler yer almamaktadır. Ancak AİHM, konu ile ilgili kararlarda, somut olayın özelliklerine göre kişilerin lehine yeterli güvencelerin yer alıp almadığını denetlemektedir.

AİHM, bazı suçlar hakkında kanıt elde edilebilmesi için arama ve el koyma gibi önlemlere başvurulması gerekebileceğini kabul etmekle birlikte, bu konudaki nedenlerin ilgili ve yeterli olmasını, kanunların ve uygulamaların istismara karşı bireylere yeterli ve etkin koruma mekanizmaları sağlamasını aramaktadır (Kilkelly, 2001: 68). Bir hâkim tarafından aramaya karar verilip verilmemiş olması, AİHM tarafından üzerinde durulan önemli bir güvencedir (Yaltı, 2006: 170; AİHM, Stes Colas Est ve Diğerleri- Fransa, Başvuru No: 37971/97, 16.04.2002, par. 49.). Yasal düzenlemeler uyarınca hâkim kararı olmaksızın arama emri verme ve yetkilendirme durumunda ise mahkeme daha ihtiyatlı davranmaktadır. Bununla birlikte arama yapılmasına hâkimin karar vermesi, başlı başına olması gereken bir şart olarak yorumlanmamaktadır (AİHM, Camenzind – İsviçre, Başvuru No: 21353/93, 16.12.1997, par. 42, 43, 45.). AİHM, mahkeme tarafından verilmiş bir arama kararı olmasına rağmen, avukat ofisinde yapılacak aramanın kapsamının oldukça geniş tutulduğuna ve mesleki gizlilik ilkesine gerekli özenin gösterilmediğine işaret etmiş ve yasada yeterli güvencelerin yer almadığına karar vermiştir (AİHM, Niemietz – Almanya, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, par. 37.).

Bir başka kararda ise, gümrük idaresi yetkililerinin, yükümlünün evinde yurtdışı gelirleri ile ilgili olarak arama yapması ve bazı dokümanlara el koyması üzerine AİHM, hâkim kararının gerekli olmadığı durumda, kanunda yer alan sınırlamalar ve şartların, başvuranın haklarına yapılan müdahale ile meşru amaç arasındaki orantıyı sağlamaktan uzak gevşek ve hukuki boşluklarla dolu olduğuna karar vermiştir (AİHM, Funke - Fransa, Başvuru No: 10828/84, 25.02.1993, par. 56, 57.).

AİHM, Camenzind kararında, hâkim kararına dayanmamakla birlikte, hedeflenen amaçla orantılı bulunduğu İsviçre Federal İdari Ceza Kanunu'ndaki güvenceleri sıralamıştır. Bunlar;

- Aramanın yalnızca bir sınırlı sayıda görevlendirilmiş kıdemli devlet memurunun yazılı emir üzerine bu amaca yönelik olarak eğitilmiş yetkili kişiler tarafından yürütülmesi,

- Yetkililerin tarafsızlıklarını etkileyebilecek şartlar mevcutsa, görevden ayrılmakla yükümlü olmaları,
- Aramanın yalnızca şüphelinin orada saklanması ya da bir suçun işlenmesine neden olan nesnelere veya değerli eşyaların orada bulunması halinde konutlarda ve diğer yerleşim yerlerinde yapılması,
- Pazar günleri, bayram günleri ya da geceleri önemli durumlar veya yakın tehlike söz konusu olmadıkça aramanın yapılmaması,
- Aramanın başında yetkili kişinin kimlik kartını göstermesi, aramanın amacı konusunda bilgilendirmesi ve ilgili kişiyi, yoksa bir akraba veya hane halkından birinin katılmasını istemesi,
- Aramanın amacından uzaklaşmamasını sağlamak üzere bir kamu görevlisinin arama esnasında bulunması,
- Arama ile ilgili raporun katılanların huzurunda derhal hazırlanması, talep durumunda arama emrinin ve kaydın bir kopyasının verilmesi,
- Belge aramasının özel kısıtlamalara tabi tutulması,
- Şüphelilerin her durumda temsil edilme haklarının olması,
- Arama kararı ile ilgili korunmaya değer bir hukuki çıkarı olan herkesin federal mahkemelere şikâyet imkânının olması,
- Kendisi hakkında bir suçlama yapılmasını gerektirebilecek bir durum ortaya çıkmadığında, şüphelinin zararını tazmin imkânının olmasıdır (AİHM, Camenzind – İsviçre, Başvuru No: 21353/93, 16.12.1997, par. 46).

4.2. Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. Kararı ve AİHM'in VUK'a Bakışı

AİHM, yakın tarihli Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. kararında, VUK'taki arama müessesesini değerlendirmiştir. Başvurudaki iddialardan biri, arama ve el koyma sebebiyle AİHS madde 8 kapsamındaki haklarının ihlal edilmiş olmasıdır. Başvurucular, defter ve vesikaların ibraz edilmesine rağmen, yeterli gerekçe olmaksızın arama talebinde bulunulduğunu, arama kararının kapsamının geniş tutulduğunu, el konulacak belgelerin belirlenmediğini ileri sürmüşlerdir. Arama ile ilgisi olmayan ancak şirket için önem arz eden birçok belgeye, envanteri çıkarmadan ve mühürlenmeden el konulduğunu, yargılama sırasında da söz konusu belgelere erişemediklerini belirtmişlerdir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 70, 71.).

AİHM, öncelikle VUK ve CMK'da arama ve el koyma ile ilgili ayrıntılı hükümlere işaret etmiştir. Aramaya hâkim tarafından karar verildiğini ve VUK madde 142 uyarınca aramaya dair emareler bulunduğunu vurgulayan AİHM, arama kararının alınmasında makul gerekçelere dayanıldığına işaret etmiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 82, 88).

Arama kararının kapsamının sınırlandırılmaması ile ilgili eksikliklerin, başvuran şirketi herhangi bir istismara veya keyfiliğe karşı koruyabilecek yeterli usul güvenceleri ile telafi edilip edilmediğini inceleyen Mahkeme, VUK'ta bazı güvenceleri değerlendirmiştir. Bunlar:

- a) VUK madde 143 uyarınca ele geçirilen öğeleri listeleyen müfredatlı tutanak aramanın sonunda hazırlanmalıdır; bu mümkün değilse, belgeler mühürlenmeli ve mührün fekkinden sonra tutanak düzenlenmelidir.
- b) VUK madde 143 uyarınca vergi idaresi el koyulan belgeleri koruması ve bunlara verilen zararlardan sorumlu olması gerekir.
- c) VUK madde 144 uyarınca inceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan belgeler vergi mükellefine geri verilmelidir.
- d) VUK madde 144 uyarınca vergi mükellefinin belgelere erişimi sağlanmalıdır.
- e) VUK madde 144 ve 145 uyarınca alınan defter ve vesikalar üzerinde incelemeler 3 ay içinde yapılmalıdır; bu süre mahkeme kararıyla uzatılabilir.
- f) VUK madde 145 uyarınca inceleme sırasında tutanak düzenlenmeli ve vergi mükellefinin düzenlenen kayıtlara itirazlarını bildirme olasılığı olmalıdır.

VUK madde 147 uyarınca VUK'ta hüküm bulunmayan haller için o dönem yürürlükte bulunan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na atıf yapılmasına dikkat çeken mahkeme, arama esnasında temsil edilmeye ilişkin hükme özellikle işaret etmiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 90, 92).

AİHM, söz konusu güvencelere değindikten sonra, başvuru sahiplerinin denetim işlemleri esnasında ele geçirilen belgelerin içeriğinin öğrenilmesi amacıyla hiçbir adım atmadığını, başvuru yapmadığını, tutanak imzalamak suretiyle geri alınmasını sağlamadığını belirtmiştir. Şirketin itirazlarının vergi mahkemesi tarafından incelendiğini belirten AİHM, Kanun'daki güvencelerin suistimal ve keyfiliğe karşı güvenceli olduğuna karar vermiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 95-97).

4.3. Kararın Değerlendirilmesi

AİHM, 1982 Anayasası kapsamında yapılan eleştirilere rağmen, farklı şekilde konuyu değerlendirmiştir. Söz konusu farklılığın nedenleri üzerinde durulması gerekmektedir.

Vergi hukukundaki arama ve el koyma müesseseleri hakkında 1982 Anayasası kapsamında yapılan eleştiriler, el koyma yetkisi üzerinde yoğunlaşmıştır. AİHM'den farklı şekilde konunun değerlendirilmesinin en önemli sebeplerinden biri, 1982 Anayasası madde 20 ve 21'de ek güvenceler bulunmasına rağmen, AİHS madde 8'de bulunmamasıdır. Bununla birlikte, AİHM'in önceki içtihatları ve karardaki bazı tespitler dikkate alındığında, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararı ile ilgili olarak bazı soru işaretleri de bulunmaktadır.

Öncelikle, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararının 88. paragrafında sulh ceza hâkimi tarafından verilen arama ve el koyma kararından söz edilse de, 17. paragrafta aktarıldığı üzere Şişli Sulh Ceza Hâkimliği arama yapılmasına karar vermiş ancak el koyma konusunda karar vermemiştir. Bu durumda, AİHM'in bahsettiği şekilde bir arama el koyma kararı değil, sadece arama kararı söz konusudur. Bu durumda,

AİHM'in konu ile ilgili güvence olarak nitelediği düzenlemeler üzerinde tekrar düşünmek gerekmektedir.

Kararda özellikle başvuru sahiplerinin el koyulan evrakların iadesi için bir girişimde bulunmadıkları vurgulanmaktadır. Ancak bu konuda VUK'ta işletilebilecek bir yol bulunmamaktadır. Oysaki CMK uyarınca yapılacak bir el koyma hâkim kararına dayandığı gibi, tarafların itiraz hakları da söz konusudur. AİHM kararına konu olayda, tesis edilen tarh ve cezalara karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılmışsa da, yargılama yükümlünün lehine sonuçlanmadığı gibi, CMK'daki gibi arama ve el koymaya karşı itiraz imkânı vergi yargısında bulunmamaktadır. Bu sebeple CMK'ya yapılan atıf, bu konuda güvence olarak düşünülmemelidir.

VUK'ta, madde 144/2'deki vergi ile ilgisi olmayan şahsi evrakların vergi idaresi tarafından iadesi ve madde 145/5'teki tutanakların imzalanması durumunda defter ve vesikaların geri alınmasına ilişkin hükümler dışında, iadeyi sağlayacak bir yol yoktur. El koymaya karar verme yetkisine sahip vergi idaresinin, iade edileceklerin belirlenmesi konusunda da yetkili kılınmış olması, bir güvence olarak düşünülmemelidir. Oysa Camenzind kararında AİHM, özellikle mahkeme kararına dayanmayan arama ve el koyma kararına karşı itiraz hakkını önemli güvenceler arasında nitelemiştir. VUK madde 145/5 ile ilgili olarak ise, defter ve vesikalara el koyma tehdidi ile aleyhe tespitlerin yer aldığı tutanağı imzaya zorlamak, kendi kendini suçlamama hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Nitekim AİHM de, para cezası uygulamak suretiyle kişinin kendi hakkında mali bilgi ve belge istenmesini AİHS madde 6'da düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında kişinin kendini suçlamama hakkına aykırı bulmuştur (AİHS, J.B. – İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001, par. 63 vd).

Bunun dışında, VUK'ta arama esnasında incelenmesinde lüzum görülen sayısız evraka toplu olarak el konulması mümkün olup, Kanun'da bunu sınırlandıran bir düzenleme bulunmamaktadır. AİHM, arama sonucu bulunan sayıca fazla birçok belgeye toplu olarak el koyulmasını AİHS'e aykırı bulmaktadır (Üzeltürk, 2004: 134; Tezcan, 2010: 76; AİHS, Mialhe - Francsa, Başvuru No: 12661/87, 02.2.1993, par. 38, 39). Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararında başvuru sahipleri tarafından da bu husus dile getirilmesine rağmen AİHM, bahsedilen kararlarda belirtilen hususların tam tersi yönünde karar vermiştir. Bu durumda, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararında bahsedilen güvencelerin 1982 Anayasası madde 20/2 ve 21'e uygun olduğundan söz etmek mümkün değildir.

5. Sonuç

VUK'taki arama müessesesi, 1982 Anayasası madde 20/2 ve 21'deki ek güvenceleri içermektedir. Ancak arama kapsamındaki el koyma müessesesi söz konusu güvenceleri ihtiva etmediği için eleştirilmiş ve özel hayatın gizliliği ile konut dokunulmazlığını ihlal ettiği sonucuna varılmıştır. Bunun sebebi, arama kararının icrası ve el koyma aşamalarında, vergi kaçakçılığı suçu dışında vergi kaybının telafisi amacının da güdülmesidir. Kanun koyucunun bu sebeple, el koyma ile ilgili olarak Anayasa ve

genel kanun olarak nitelenen CMK'daki ek güvenceleri VUK bakımından öngörmediği düşünülmektedir. Zira el konulacakların hâkim kararı ile sınırlandırılması veya hâkim kararı ile iadesi, vergi incelemesini sonuçsuz bırakabilecektir.

Bununla birlikte, arama ve el koyma sonrasında VUK madde 359'daki fiillerden biriyle vergi ziyana sebebiyet verildiğinin anlaşılması durumunda, vergi idaresinin inceleme sonucunda vergi ve ceza tesis etmesi demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olup aksini savunmak mümkün değildir. Ancak herhangi bir kanunda el koyma mahiyetinde bir yetki söz konusu ise, 1982 Anayasası uyarınca hangi güvencelere yer verilmesi gerektiği sabittir.

Bu durumda, VUK madde 143'te ve devamı maddelerde yer alan el koyma yetkisi hâkim kararına veya inceleme elemanının hiyerarşik amirinin yazılı emrine bağlı kılınmalıdır. Devamında ise Anayasa madde 20/2 ve 21'e paralel olarak "yetkili merciin kararının yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması, hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklaması; aksi halde, el koymanın kendiliğinden kalkacağı" yönünde VUK madde 143'e fıkra eklenmelidir. Bunun dışında, el koyma ile ilgili olarak CMK madde 127'ye atıf yapılması da benzer sonucu doğuracaktır. Her iki halde de yükümlüler el koyma kararına itiraz ve el konuların iadesini talep etmeleri mümkün olacağı için VUK madde 144/2'deki düzenlemeye de ihtiyaç kalmayacaktır. Tutanağı imzalamaya zorlamaya yönelik VUK madde 145/3'un ikinci cümlesi, 145/4 ve 5'teki düzenlemelerin ise Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Zira kaçakçılık suçu ile etkili şekilde mücadele edilebilmesi, yükümlünün tutanağı imzalamasına bağlı değildir. Anılan fıkraların yerine, el konulan belgelerin vergi suçu raporu ile birlikte gecikmeksizin Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesi yönünde fıkra eklenmelidir.

Kaynakça

- Akdemir, T. & Baş, E. (2014). "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 314, 126-136.
- Çavuş, A. (2006). "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Furtun, İ., H. (2010). "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", *Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed.) Öztürk, B. ve Başaran Yavaşlar, F., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 299-312.
- Gözler, K. (2012). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 12. Baskıdan Tıpkı Ek Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

- Inceoğlu, S. (2013). "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, (Ed.) Inceoğlu, S., Beta Yayınevi, İstanbul, 23-33.
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul.
- Kilkelly, U. (2001). *Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü Yayınları, Almanya.
- Nas, A. (2011). "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, 273, www.vergisorunlari.com.tr, (17.05.2020).
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncü, K. (2019). *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbudun, E. (1977). "Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ellinci Yıl Armağanı*, Sevinç Matbaası, Ankara, s. 265-294.
- Özbudun, E. (2013). *Türk Anayasa Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M., R., Sırma Gezer, Ö., Saygılar Kırıt, Y., F., Alan Akcan, E., Tütüncü, E., E., Özaydın, Ö., Altınok Villemin, D. ve Tok, M., C. (2019). *Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku*, 6. Baskı, (Ed.) Öztürk, B., Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Pınar, B. & Taylar, Y. (2013). "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), 139-180, <https://jurix.com.tr/article/3053#>, (17.05.2020).
- Saban, N. (2004). "Bir Yaşam / İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri". 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Ankara.
- Sağlam, F. (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Şen, E. ve Eryıldız, S. (2017). *Elkoyma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Taşdelen, A. (2003). "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 159-191.
- Tezcan, D. (2010). "Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden Kaynaklanan Sınırları", *Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed.) Öztürk, B. & Başaran Yavaşlar, F., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 65-77.

Öncü, K. (2020). "Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 81-100.

Tosun, A., N. & Özden, E. (2014). "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 166, 286 – 298.

Uzun Çam, M. "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El koyma Yetkisi", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(4), 177-206.

Üzeltürk, S. (2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Yerci, C. (2009); "Aramalı Vergi İncelemesi". *Vergi Sorunları Dergisi*, 250, www.vergisorunlari.com.tr, (17.05.2020).

Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.