

VERGİ HUKUKUNDA ARAMA İŞLEMİ

Öğr. Gör. Zeliha ALPSOY*

Öz

Arama çeşitli kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmiş olan bir işlemdir. Çeşitli kanun ve yönetmeliklerde düzenlenen bu işlem temelde ortak noktalara sahiptir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen arama işlemi vergi hukukuna özgü özellikler barındırması nedeniyle diğerlerinden farklı bir noktada durmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen arama işlemi, hem vergi hukuku hem de ceza hukuku kurallarını bünyesinde barındıran kendine özgü bir işlemdir. Farklı iki hukuk dalının kesişme noktasında bulunan bu işlemin daha iyi anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için işlem ile alakalı olan vergi hukuku ve ceza hukuku müesseselerinin bilinmesi gerekir. Çalışmada vergi incelemesi ve arama işlemine ilişkin konumuz açısından önem arz eden noktalara değinildikten sonra çalışma konusu olan aramalı inceleme işlemi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Arama • Vergisel Arama • Vergi Denetimi • Vergi Kaçakçılığı • Hukuka Aykırı Arama

* Öğretim Görevlisi, KTO Karatay Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, Konya, Türkiye | Lecture, KTO Karatay University, Vocational School of Justice, Konya, Turkey.

✉ zeliha.alpsoy@karatay.edu.tr • ORCID 0000-0001-5260-6117

🔍 **Atıf Şekli** | **Cite As:** ALPSOY Zeliha, "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", *SÜHFD.*, C. 29, S. 1, 2021, s. 403-465.

🔍 **İntihal** | **Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

SEARCH PROCESS IN TAX LAW

Abstract

The search process is a process that has been regulated by various laws and regulations. This process, organized in various laws and regulations, basically has something in common. However, the search process organized in the Tax Procedure Code stops at a different point than the others because it has features specific to the tax law. The search process regulated under the Tax Procedure Law is a unique process that includes both tax law and criminal law rules. In order to better understand and apply this process, which is at the intersection of two different branches of law, it is necessary to know the tax law and criminal law institutions related to the process. In the study, after mentioning the important points regarding tax inspection and search process, tax audit with search, which is the subject of the study, is examined in detail.

Key Words

Search • Taxational Search • Tax Auditing • Tax Evasion • Unlawful Search

GİRİŞ

Vergi, kamusal hizmetin sunulabilmesi için, egemenlik gücüne dayanarak ve gönüllülük esasına dayanmadan gerçek ve tüzel kişiler zorlanarak, doğrudan bir karşılığı bulunmadan tahsil edilen paradır¹.

Vergi ödeyenlerin sahip olduğu vergi bilinci, topluluk halinde yaşama ve kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığının bulunduğu ilişkin inancın varlığı, beyana dayalı vergi sisteminin başarılı olmasıyla doğru orantılıdır². Sistemin başarılı bir şekilde işleyebilmesi, mükelleflerin etkin ve yoğun bir şekilde denetimiyle mümkün olabilir. Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde yoklama, inceleme, bilgi toplama ve arama gibi kontrolü sağlayan farklı işlemler vardır. Kontroller neticesinde

¹ YORULDU, Mutlu/YORULDU, Nilüfer Zeybek, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD), C. 1, S. 1, 2016, s. 53, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/307236>, ET. 22.7.2020; benzer tanım için bakınız: PINAR, Burak/TAYLAR, Yıldırım, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, C. 8, S. 21, 2013, s. 140.

² KOÇAK, Hakkı, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası, S. 213, 1999, s. 60.

hukuk kuralları dışına çıkan mükelleflere ilişkin olarak hem ekonomik hem de hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezaların uygulanması söz konusudur³.

Vergi hukuku çerçevesinde yapılan denetimlerle mükelleflerin yasalara uyup uymadıkları denetlenmektedir⁴. Vergi denetimiyle kayıp ve kaçaklar denetlenmekte böylelikle vergi adaletinin sağlanması amaçlanmakta ve vergi tahsilat oranının artması ile kamu idaresinin vergisel etkinliği ve alanı genişlemektedir⁵. Bu işlemlerden şartları nedeniyle en ağır olanı aramalı inceleme⁶ olup bazı temel haklara müdahale edilmesi nedeniyle olağanüstü bir inceleme yolu olarak kabul edilmektedir⁷. Aramalı incelemenin diğer denetleme türlerinden en önemli farkı mükellefin rızası bulunmasa da suç delili olarak nitelendirilebilecek şeylere elkonulmasıdır⁸.

Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 134'te vergi incelemesinin amacı, *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak"* olarak ifade edilmiştir. Bu amaca ulaşılabilmesi için incelemeyi yapan memurun doğru ve hızlı bir şekilde bilgi ve belgeleri temin edebilmesi gerekir. Bu bilgi ve belgelerin mükelleften istenmek suretiyle temini mümkündür. Fakat ihtiyaç duyulan bu bilgi ve belgelerin resmi makamların eline geçmeden ortadan kaldırılma tehlikesi de bulunmaktadır. Bu noktada arama işlemi vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesinde büyük öneme sahiptir⁹.

VUK kapsamında icra edilen arama işlemi neticesinde kaçakçılık suçunun işlendiğine dair bir delil elde edilmesi halinde eylemin suç boyutuna ilişkin olarak ayrı bir süreç yürütülür. Kaçakçılık suçuna ilişkin

³ KOÇAK, s. 60; HEPAKSAZ, Engin/ÇEVİKCAN, Fatih/ÖZ, Ersan, *"Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği"*, Vergi Dünyası, S. 354, 2011, s. 150.

⁴ SABAN, Nihal, *"Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama"*, Polis Dergisi, S. 36, 2003, s. 93.

⁵ SANDALCI, Ulvi, *"Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi"*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 37, 2019, s. 303, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/838556>, ET. 20.07.2020.

⁶ KOÇAK, s. 68; KARABEYSEYER, Süleyman, *"Vergi Hukukunda Arama Müessesesi"*, Terazi Hukuk Dergisi, C. 11, S. 124, 2016, s. 99.

⁷ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 150.

⁸ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 150.

⁹ KOÇAK, s. 61.

yapılan yargılama neticesinde failin hapis cezasıyla cezalandırılması mümkündür (VUK m. 359).

Çalışmada önce aramalı incelemenin iki ayağını oluşturan vergi incelemesi ve arama işlemleri hakkında genel bir bilgi verilmiştir. Bu genel bilgiler ışığında aramalı inceleme detaylı bir şekilde incelenerek işleme ilişkin eksik görülen hususlar tespit edilmeye çalışılıp bu hususlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

I. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, vergi denetimi vasıtalarından biridir¹⁰. Vergi incelemesinin asıl amacı olarak, matrahın doğru tespitiyle verginin doğru miktarda ödenmesi olduğunun özümsemesi halinde vergi incelemesine ilişkin çoğu sorunun çözülmesi sağlanacaktır¹¹. Mükellefin vergi borcu, vergi dairesi tarafından yapılan hesaplamalar neticesinde, vergi tarhı ile belirlenmektedir (VUK m. 20). Vergi incelemesi, asli işlem olan tarh işleminin hazırlayıcı işlemi niteliğindedir¹².

Vergi incelemesiyle mükellefin ödevlerine uygun hareket edip etmediği denetlenir, şekli şartlar ve maddi gerçek ortaya çıkarılır¹³. Böylelikle inceleme işlemiyle vergi adaletinin gerçekleşmesine hizmet edilir¹⁴.

Vergi incelemesinde istenilen defter ve vesikaların ibraz edilmesi yaptırıma tabi tutulmuştur. Yaptırımın varlığı kişiden istenen belge ve vesikaların ibrazını kolaylaştırır. Cezai bir yaptırım öngörülmüş ise kişinin susma hakkını kullanarak istenilenleri vermemesi mümkündür. Kişi burada teslim zorlanamaz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

¹⁰ SARISOY, Taner/GÖZCÜ, Hüseyin, “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Raporu, S. 233, 2019, s. 12, <http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/1279162.pdf>, ET. 17.7.2020.

¹¹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yasası?, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2013, s. 53.

¹² BAYKARA, Bekir, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, s. 6, http://www.bekirBAYKARA.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf, ET. 6.7.2020.

¹³ AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2016, s. 117; ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 39-40.

¹⁴ ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 38.

(AİHM) para cezasının öngörüldüğü durumlarda dahi susma hakkının varlığını kabul etmekte olup bu görüş eleştirilmektedir¹⁵.

Devlet vergilendirme sürecinde her işi kendisi yapmamakta, vergi matrahının doğru ve gerçek bir şekilde tespiti için mükellef ya da muhasebe organlarına bazı yükümlülükler yüklemektedir. Serbest beyan ilkesinin benimsendiği ülkelerde, vergi kaybının önlenmesi için ilgililer tarafından yapılan beyanları araştırma hakkı devlete tanınmıştır¹⁶.

Vergi incelemesi, VUK m. 134'te düzenlenmiştir. Maddeye göre vergi incelemesinin asli amacı, beyan edilen vergilendirme olayının doğruluğu araştırılarak, vergi ziyayı olup olmadığını tespit etmektedir. Vergi ziyayı olup olmadığına ilişkin gerçekleştirilen bu araştırmaya "vergi incelemesi" denilmektedir. Vergi incelemesinin tali nitelikteki amacı ise mükellefleri doğru beyanda bulunmaya alıştırarak, kaçakçılık yapma yönündeki isteklerinin önüne geçmektir¹⁷.

Vergi incelemesi ayrıntılı bir araştırmayı ifade etmektedir. Vergi incelemesine istinaden hazırlanan *vergi inceleme raporu* tarh işleminin ön işlemleri niteliğinde olduğundan tek başına bir davaya konu edilemez. Bu rapora ilişkin hukuka aykırılıklar tarh işlemine ilişkin açılacak bir davada ileri sürülebilir¹⁸.

Vergi incelemesi mükellefe önceden bildirilmek zorunda değildir (VUK m. 138/1). Vergi incelemesinin zamanı konusunda idarenin takdir yetkisi vardır. İdarenin bu takdir yetkisini kullanması, eşitlik ve vergilerin mali güce göre alınması ilkelerini etkiler¹⁹. Kişiler hakkında ne zaman vergi incelemesi yapılacağına ilişkin olarak objektif kriterler getirilmesi

¹⁵ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 3, 2011, s. 386-387. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789446>, ET. 27.7.2020.

¹⁶ KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983, s. 10.

¹⁷ KOCAHANOĞLU, s. 13.

¹⁸ AĞAR, s. 117.

¹⁹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2006, s. 270-271, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/262640>, ET. 27.7.2020.

ve bu kriterlerin uygulanabilmesi için gerekli alt yapının sağlanması gerekir²⁰.

Vergi incelemesinde defter ve vesikaların incelenmesine ek olarak tanık dinlenmesi gibi farklı araştırmalar da gerçekleştirilebilmektedir²¹²². VUK m. 134/2'ye göre herhangi bir tarihte herhangi bir inceleme esnasında o anki emtianın envanteri yapılabilir ayrıca bir önceki yıl sonu envanterinin de doğruluğunun araştırılması mümkündür. Bu durum kanunda *filii envanter yoluyla beyanın doğruluğunu araştırmak yöntemi* olarak ifade edilmektedir²³.

VUK m. 135/1-2²⁴'de vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler sayılmıştır. Maddede sayılanlara ek olarak takdir komisyonları da inceleme yetkisine sahiptir (VUK m. 75)²⁵. Vergi incelemesi yapabilecek kişilere ilişkin bu düzenleme aramalı inceleme yapılmasını talep edebilecek kişilerin belirlenmesi noktasında önemlidir.

Vergi incelemesine tabi olmanın ön şartı vergiye tabi olmaktır²⁶. Defter ve hesap tutma ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmayan mükellefler vergi incelemesine tabi değildir²⁷. Vergi incelemesi vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir. İncelenense mükellef ya da sorumludur²⁸. Vergi incelemesine tabi olacaklar; VUK ya da diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve

²⁰ ÜSTÜN, Takdir Yetkisi, s. 271.

²¹ VUK m. 3/B-2 "*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*"

²² ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 39; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 243.

²³ KOCAHANOĞLU, s. 14.

²⁴ VUK m. 135-1/2 "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."

²⁵ BAYKARA, Bekir, "*Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri*", Vergi Dünyası, S. 277, 2004, s. 16.

²⁶ KOCAHANOĞLU, s. 16.

²⁷ BAT, Yüksel, "*Türk Vergi Hukukunda Arama*", Mali Hukuk Dergisi, C. 12, S. 139, 2016, s. 2108.

²⁸ KOCAHANOĞLU, s. 18.

ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK m. 137). Tarh zamanaşımı süresi dolmamış hesap dönemi incelemeye konu edilebilir. İlgili döneme ilişkin bir inceleme yapılması ya da matrahın re'sen takdir edilmiş olması aynı döneme ilişkin ikinci bir inceleme yapılmasına engel değildir (VUK m. 138/2-3). Vergi incelemesi önceden bildirilmek suretiyle de icra edilebilir²⁹. Vergi incelemesinin bitiş zamanına ilişkin olarak açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat incelemenin resmi çalışma saatleri içinde yapılması gerekir³⁰. Nezdinde inceleme yapılan kişinin muvafakati varsa çalışma saatleri dışında inceleme yapılması mümkündür. Aksi takdirde resmi çalışma saatleri dışında incelemeye başlanamaz ya da incelemeye devam olunamaz (VUK m. 140/3).

Vergi incelemesi yapılmadan önce incelemeyi yapacak kişiler memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren, resimlerinin bulunduğu resmi bir belge göstermek zorundadırlar (VUK m. 136). İncelemede uyulacak diğer esaslar VUK m. 140³¹'de düzenlenmiştir. Vergi inceleme

²⁹ KOCAHANNOĞLU, s. 16.

³⁰ KOCAHANNOĞLU, s. 17-18.

³¹ VUK m. 140 "Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.

Ek bent: 23.7.2010 t. 6009 s. K. m.9

3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

Değişik bent: 02.07.2018 t. 700 s. KhK. m.46

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade

incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Değişik bent: 29.03.2018 t. 7104 s. K. m.19 (7104 sayılı Kanun ile değişik 6 ncı bent, 1/1/2019 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak incelemelerde uygulanmak üzere 1/1/2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

Değişik fıkra: 02.07.2018 t. 700 s. KhK. m.46

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Ek fıkra: 23.7.2010 t. 6009 s. K. m.9

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Ek fıkra: 23.7.2010 t. 6009 s. K. m.9

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Ek fıkra: 23.7.2010 t. 6009 s. K. m.9

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir."

Değişik fıkra: 7.7.2011 t. 646 s. KhK. m.4

elemanları matrah takdiri yapabilmekte olup doktrinde bu husus eleştirilmektedir³².

İnceleme mükellef ya da sorumlunun iş yerinde yapılır (VUK m. 139/1). İş yeri, üretimin yapıldığı ve idare edildiği yer³³ olup VUK m. 156³⁴ da ayrıca tanımlanmıştır. İncelemenin iş yerinde yapılmasıyla vergi mahremiyeti korunmakta ve mükellefin ticari hayatının aksamasına engel olunmaktadır³⁵. Çeşitli sebeplerle incelemeye tabi defter ve kayıtlar vergi dairesine götürülerek, işlem vergi dairesinde yapılabilir (VUK m. 139)³⁶³⁷. İncelemenin bitirilmesi gereken zaman dilimi, incelemenin kapsamına göre değişmektedir (VUK m. 140/6).

Vergi incelemesi esnasında gerek görülürse vergilendirmeye ilgili olay ve hesap durumlarına ilişkin ayrıca tutanak tutulabilir. Tutulan tutanağa varsa ilgililerin itiraz ve görüşleri yazılır. Bu şekilde tutulan tutanağın bir nüshasının mükellefe ya da nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması zorunludur (VUK m. 141/1). İlgili kişiler bu tutanakları imzalamaz ise bahsi geçen olay ve hesap durumlarına ilişkin defter ya da vesikalar rıza aranmaksızın alınarak inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ya da kesilen cezalar kesinleşene kadar iade edilmez. İlgililer sonradan tutanakları imzalamak suretiyle bu defter ya da vesikaları alabilirler.

³² SABAN, Nihal, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, Tesev Yayınları, İstanbul, 2000, s. 40-41; ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 40.

³³ KOCAHANOĞLU, s. 19.

³⁴ VUK m. 156 “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

³⁵ AĞAR, s. 124.

³⁶ VUK m. 139 “...İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.”

³⁷ AĞAR, s. 118.

Fakat bu belgeler suç delili niteliğindeyse geri verilmesi söz konusu olmaz (VUK m. 141/2). Vergi incelemesi esnasında kaçakçılık suçu işlendiğine ilişkin delil bulunursa bu suç delillerine elkonularak vergi suçu raporunun düzenlenmesi gerekir³⁸. Kanaatimce burada hâkim kararı ya da Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m. 127/1’de aranan diğer hususlar gerçekleşmeden yapılan elkoyma işlemi Anayasa’ya aykırıdır. Elkonulan şeylerin suç delili niteliğinde olması bu durumu değiştirmemektedir.

II. CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA ARAMA İŞLEMİ

A. ARAMA KAVRAMI

Arama saklı olan şeye ilişkin gerçekleştirilen bir araştırmadır³⁹. Arama saklı olan şeyin ortaya çıkarılması amacı taşıdığı için duyu organları aracılığıyla varlığından haberdar olunan şeylere ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler arama olarak kabul edilmemektedir⁴⁰.

Arama önleme araması ve adli arama olarak ikiye ayrılmaktadır. Önleme araması ile suçun işlenmesi ya da tehlikenin önlenmesi amaçlanırken adli arama ile şüpheli/sanık ya da delilin elde edilmesi amacı vardır⁴¹. Adli arama CMK m. 116 vd. önleme araması ise Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu (PVSK) m. 9’da düzenlenmiştir. Adli arama hâkim kararı ile icra edilir. Gecikmesinde sakınca olan bir durum⁴² ile karşılaşılır ise

³⁸ SOYDAN, s. 57-572; Naklen, AKGÜL, Harun, Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları, Yayınlanmış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2019, s. 188.

³⁹ KUNTER, Nurullah, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Sekizinci Bası, Büyükçekmece/İstanbul, 1986, s. 727.

⁴⁰ ÖZBEK, Veli Özer, CMK İzmir Şerhi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 394.

⁴¹ KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku II. Kitap, Beta Basım Yayım, On İkinci Bası, İstanbul, 2003, s. 760-761; CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, On Beşinci Baskı, İstanbul, 2018, s. 432.

⁴² Gecikmesinde sakınca olan hal kavramı AÖAY m. 4’de “... a) Adli aramalar bakımından; derhâl işlem yapılmadığı takdirde suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini, b) Önleme aramaları bakımından; derhâl işlem yapılmadığı takdirde, millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunmasının tehlikeye girmesi veya zarar görmesi, suç işlenmesinin önlenememesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini ... ifade eder”. şeklinde tanımlanmıştır

savcının, savcıya ulaşılamaması halinde ise kolluk amirinin yazılı emri ile icra edilir. Konutta, iş yerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılamaz. Buralarda adli arama, hâkim kararı ya da gecikmesinde sakınca olan durumlarda savcının yazılı emrinin varlığıyla yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları, Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir (CMK m. 119/1). Burada hâkimden anlaşılması gereken soruşturma aşamasında sulh ceza hâkimi kovuşturma aşamasında ise yargılamayı yürüten mahkemedir⁴³. Önleme araması, sulh ceza hâkiminin kararı ya da gecikmesinde sakınca olan durumlarda mülkî âmirin yazılı emriyle icra edilir (PVSK m. 9/1). Hâkim kararı ya da kanun ile yetkilendirilen mercilerin yazılı emri olmadan gerçekleştirilen arama işlemi hukuka aykırı olup aramaya maruz kalan kişinin rızası aramayı hukuka uygun hale getirmez⁴⁴.

Adli arama yapılabilmesi için makul şüphenin varlığı aranırken (CMK m. 116/1), önleme aramasında makul sebebin varlığı aranmaktadır (PVSK m. 9/2). Makul sebep kavramı, olaydan olaya değişen bir kavramdır. Kolluk dışındakiler için objektif nitelikteyken, kolluk açısından sübjektif niteliktedir. Kolluk, makul sebebin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda kişisel tecrübe ve bilgisine göre karar verir⁴⁵. Makul şüpheninse⁴⁶ konu hakkında uzmanlığı bulunmayan makul, orta zekalı çok

⁴³ ÖZTÜRK, Bahri/TEZCAN, Durmuş/ERDEM, Mustafa Ruhan/SIRMA GEZER, Özge/SAYGILAR KIRIT, Yasemin F./ALAN AKCAN, Esra/ÖZAYDIN, Özdem/ERDEN TÜTÜNCÜ, Efser/ALTINOK WİLLEMİNS, Derya/TOK, Mehmet Can, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2019, s. 502.

⁴⁴ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 500-501.

⁴⁵ YENİSEY, Feridun, "Yeni Arama Hukukumuz", Polis Dergisi, S. 37, Ekim/Kasım/Aralık 2003, s. 7.

⁴⁶ Makul şüphe kavramı AÖAY m. 6'da; "Makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir.

Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir.

Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir.

Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır.

Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır." olarak ifade edilmiştir.

sayıda insanın somut olguyu aynı doğrultuda değerlendirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir⁴⁷.

Adli aramaya; kişilerin üstü, eşyası, konutu, iş yeri veya ona ait diğer yerler konu olabilirken (CMK m. 116-117/1) önleme aramasına; kişilerin üstleri, araçları, özel kâğıtları ve eşyası konu olabilir (PVSK m. 9/1). Önleme araması önleme tedbirleri arasında⁴⁸ yer alırken adli arama koruma tedbiridir⁴⁹. Yenisey/Nuhoğlu, koruma tedbirlerinin özelliklerini *vasıta oluş* ve *geçici oluş* olarak ifade etmektedir. Koruma tedbirlerinin ön şartları ise, *gecikmede tehlike*, *haklı görünüş* ve *orantılılıktır*⁵⁰. VUK uyarınca bir kişi hakkında arama yapılması bu kişi hakkında bir suç şüphesinin var olduğu anlamına gelmektedir⁵¹. VUK'da düzenlenen arama adli arama niteliğinde olduğu için bundan sonraki başlıklarda adli aramanın üzerinde durulacaktır.

B. ADLİ ARAMA

Adli aramanın tanımı, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY) m. 5⁵²'de yapılmıştır. Aramada iki temel şart vardır. Bu şartlar ⁵³:

- Aranan ile suç arasında bağlantı bulunması,
- Arananın aranacak yerde olduğu hakkında bilgi ve orada olabileceğine dair makul şüphenin varlığıdır.

Konutta, üst ve eşya hakkında icra edilen adli arama işlemi ile kişilerin özel hayat alanına müdahale edilmektedir. Konutta yapılan aramayla ayrıca konut dokunulmazlığı, üst ve eşya aramalarında kişi

⁴⁷ YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU, Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2018, s. 379.

⁴⁸ ERYILMAZ, M. Bedri, Türk ve İngiliz Hukukunda ve Uygulamasında Durdurma ve Arama, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 36.

⁴⁹ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 499.

⁵⁰ YENİSEY/NUHOĞLU, s. 300-301.

⁵¹ BAYKARA, Vergi Ceza Muhakemesi, s. 23.

⁵² AÖAY m. 5 "Adli arama, bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir."

⁵³ YENİSEY, Feridun, Kolluk Hukuku, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2015, s. 530.

özgürlüğü ve vücut dokunulmazlığı ihlal edilmektedir⁵⁴. Adli aramayla yakalama ve delil elde etme amaçları taşınır⁵⁵. Arama işleminin koşulları Anayasa'nın 20⁵⁶ ve 21⁵⁷. maddelerinde düzenlenmiştir⁵⁸.

Bir koruma tedbiri olan adli arama, maddi gerçeğin ortaya çıkmasına ve yakalama, elkoyma gibi diğer koruma tedbirlerine aracı olan bir işlemdir. Arama kolluk tarafından icra edilir. Fakat işin mahiyetine göre savcı da arama işlemine iştirak edebilir⁵⁹. Arama işleminin koruma tedbiri

⁵⁴ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 394; CENTEL/ZAFER, s. 432.

⁵⁵ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 395.

⁵⁶ Özel hayatın gizliliği Any. m. 20

"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Değişik fıkra: 03.10.2001 t. 4709 s. K. m.5

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Değişik fıkra: 03.10.2001 t. 4709 s. K. m.5

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."

⁵⁷ Konut dokunulmazlığı Any. m. 21

"Değişik madde: 03.10.2001 t. 4709 s. K. m.6

Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

⁵⁸ CENTEL/ZAFER, s. 433.

⁵⁹ SOYASLAN, Doğan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2018, s. 317; Erdener YURTCAN Koruma Tedbirleri terimi yerine Ceza Yargılaması Önlemleri Terimini kullanmaktadır, YURTCAN Erdener, Ceza Yargılaması Hukuku, Adalet Yayınevi, 14. Baskı, Ankara, 2017, s. 335; Nur CENTEL, Hamide ZAFER arama

olması sebebiyle *hüküm verilmeden önce temel hak ve özgürlükleri sınırlama, geçici olma, araç olma, gecikmede sakınca, ölçülülük* özelliklerini taşıması gerekir⁶⁰.

1. Adli Aramanın Konusu

Adli arama; konut, iş yeri gibi yerlerde arama, üstte arama ve eşyada arama olarak kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır⁶¹. Bu başlıkta bahsi geçen kavramlar açıklanmıştır.

a) Konutta Arama

Konut; barınmak gibi eylemler için ayrılmış yerleri ifade etmekte olup mesken olarak kabul edilen bir otel odası da bu kapsamda kabul edilmektedir⁶². Yerleşim yeri (ikametgâh), gerçek kişiler açısından sürekli kalmak amacıyla oturulan yeri, tüzel kişiler içinse kuruluş belgesinde aksi kararlaştırılmamışsa işlerin yönetildiği yeri ifade etmektedir⁶³. Ev kavramıysa etrafı çevrili ve üstü örtülü yer anlamına gelmektedir. Konut (mesken), fiilen oturulan yeri ifade etmekte olup ev ve ikametgâh kavramlarından daha geniş bir kavramdır. Konut taşınır ya da taşınmaz olabileceği gibi devamlı ya da geçici olarak kullanılan bir yer de olabilir. Konut ile bağlantılı olan müstemilat (eklenti) da konut kavramına dahildir. Kişilerin birden fazla konutunun olması mümkündür⁶⁴.

b) İş yerinde veya Diğer Yerlerde Arama

İş yeri, bir kişinin alışılmış sanatını icra ettiği yer için kullanılmaktadır⁶⁵. Eklentilerin de iş yeri kavramına dahil olması gerekir. İş yerinde gerçekleştirilen faaliyet devamlılık göstermelidir. Kazanç sağlanamaması bir yerin iş yeri olma niteliğini etkilememektedir. Taşıtların iş yeri olarak

işlemini koruma tedbiri olarak kabul etmemekte delile ulaşmak için kullanan bir araştırma aracı olduğunu kabul etmektedir, CENTEL/ZAFER, s. 433.

⁶⁰ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 499.

⁶¹ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 395.

⁶² KUNTER/YENİSEY, s. 764.

⁶³ YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Basımevi, 9. Baskı, Ankara, 2005, s. 1343.

⁶⁴ ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAŞIZ, Pınar, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, On İkinci Baskı, Ankara, 2019, s. 324-325.

⁶⁵ KANTAR, Baha, Ceza Muhakemeleri Usulü, İstanbul Cumhuriyet Matbaası, Birinci Kitap, 2. Bası, İstanbul, 1944, s. 134.

kabul edildiği durumlar da vardır. Bunun dışında sadece taşıma aracı olarak kullanılan taşıtlar iş yeri olarak kabul edilmemektedir⁶⁶.

CMK m. 116'da kişilerin “üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerlerin” aranabileceği düzenlenmiştir. Diğer yerler kavramından özel mülkiyete tabi, taşınmaz sıfatına sahip, üstünün kapalı olması şart olmayan ve konut veya iş yeri olarak kabul edilmeyen yerlerin anlaşılması gerekir⁶⁷.

c) Üstte Arama

Üst araması, kişinin kıyafetleri üzerinde gerçekleştirilen arama türüdür. Fakat kişinin kıyafetsiz bölgelerinde, gözle yapılan inceleme de bu kapsamda kabul edilmektedir⁶⁸. Kişinin üstünde bulunan aksesuar, peruk gibi şeyler üst kavramı içinde olup bu nedenle üst aramasına konu olabilir⁶⁹. Kişinin üstünde bulunması mümkün olmayan bir delilin aranması esnasında üstünün aranması dürüst işlem ilkesine aykırıdır. Yakalama ve tutuklama işleminin ardından ayrıca bir karar bulunmasa da kişinin üstü aranabilir⁷⁰.

Avukatın mesleki görevinden doğan ya da görev sırasında işledikleri suçlara ilişkin olarak Avukatlık Kanunu m. 58'in uygulanması gerekir⁷¹. Maddeye göre “Ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suçtan dolayı suçüstü hali dışında avukatın üzeri aranamaz.” Madde uyarınca avukatın aramalı inceleme kapsamında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak üstünün aranamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır⁷².

⁶⁶ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 326.

⁶⁷ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 326.

⁶⁸ KESKİN KİZİROĞLU, Serap, “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Basit Arama (Adli Arama)”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 58, S. 1, 2009, s. 146, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/626609>, ET. 7.8.2020.

⁶⁹ KAHRAMAN, Mehmet, “Koruma Tedbiri Olarak Adli Arama”, Yargıtay Dergisi, C. 33, S. 3, Temmuz 2007, s. 368.

⁷⁰ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 329-330.

⁷¹ CENTEL/ZAFER, s. 440-441.

⁷² AKGÜL, s. 144.

d) Eşyada Arama

Eşya, “türlü amaçlarla kullanılan, insan yapısı, taşınabilir cansız nesneler” olarak tanımlanmaktadır⁷³. Kişinin giymediği elbiseleri, bavulu, defteri, mobilyası, parası, taşıtı ve bilgisayarı eşya olarak kabul edilmektedir⁷⁴.

Bilgisayar ortamında kayıtlı olan elektronik veriler ile CD, DVD gibi veri taşıyıcılarında bulunan elektronik veriler delil niteliğindedir. Bilgisayarda ve bilgisayar sistemlerinde delil aranması CMK m. 116’dan ayrı bir işlem türüdür⁷⁵. CMK m. 134 “Bilgisayarlar, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma” başlığını taşımaktadır. Bilgisayara ilişkin gerçekleştirilecek arama işleminin CMK m. 134 kapsamında icra edilmesi gerekir⁷⁶.

CMK m. 134⁷⁷ uyarınca işlem yapılabilmesi için; *somut delillere dayanan kuvvetli suç şüphesi sebepleri bulunmalı, bu suç sebebiyle soruşturmaya*

⁷³ <https://sozluk.gov.tr/>, ET. 8.7.2020.

⁷⁴ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 330;

⁷⁵ YENİSEY/NUHOĞLU, s. 405-406.

⁷⁶ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 330; YERCI, Cahit, “Aramalı Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları, S. 250, 2009, s. 45.

⁷⁷ CMK m. 134 “(1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı tarafından şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine karar verilir. Cumhuriyet savcısı tarafından verilen kararlar yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur. Hâkim kararını en geç yirmi dört saat içinde verir. Sürenin dolması veya hâkim tarafından aksine karar verilmesi hâlinde çıkarılan kopyalar ve çözümü yapılan metinler derhâl imha edilir.

Değişik fıkra: 25.07.2018 t. 7145 s. K. m.16

(2) Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülmemesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması ya da işlemin uzun sürecek olması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere elkonulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, elkonulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir.

Değişik fıkra: 25.07.2018 t. 7145 s. K. m.16

(3) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır.

(4) Üçüncü fıkraya göre alınan yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır.

başlanmış olmalı, başka suretle delil elde etme imkanı bulunmamalı, Cumhuriyet savcısının istemi olmalı, hâkim kararı olmalı (gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı tarafından şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine karar verilir), bilgisayar şüpheli tarafından kullanılıyor olmalı. Bu koşulların hepsi bir arada olmadan bilgisayarda program ya da kütüklerinde arama yapılamaz⁷⁸.

2. Arama Kararı ya da Emri

Arama işlemi kural olarak hâkim kararıyla icra edilir (CMK m. 119/1).

Arama kararı ya da emrinin “a) Aramanın nedenini oluşturan fiil, b) Aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya, c) Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi,” unsurlarını taşıması gerekir (CMK m. 119/2).

Hukukumuzda arama kararı ya da emri olmadan rızaya dayalı olarak arama yapılması kabul edilmemiştir⁷⁹.

3. Adli Aramanın Amacı

Adli arama da amaç; şüpheli ya da sanığı yakalama ve delil elde ederek elkoymaktır. Arama işlemi icra edilirken her iki amaca da ulaşmak istenebileceği gibi bu amaçlardan sadece birine ulaşmak için de hareket edilebilir⁸⁰.

4. Adli Aramaya Maruz Kalacak Kişiler

Adli aramaya; soruşturma aşamasında suç şüphesi altında bulunan şüpheliyle⁸¹ kovuşturma aramasında suç şüphesi altında bulunan

Değişik fıkra: 21.02.2014 t. 6526 s. K. m.11

(5) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tuta-nağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır.”

⁷⁸ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 515.

⁷⁹ Ayrıntılı Bilgi İçin Bakınız, Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2007/2257, K. 2012/1117, T. 14.9.2012. (Lexpera)

⁸⁰ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 402; ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 498.

⁸¹ CMK m. 2/1-a.

sanığın⁸² yakalanabilmesi için başvurulabilir. Bu nedenle şüpheli ve sanık sıfatını taşıyan kişiler adli aramaya maruz kalabilmektedir (CMK m. 116/1). Buna ek olarak diğer kişiler olarak ifade edilen, şüpheli/sanığın yakalanması ya da suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla şüpheli ya da sanık sıfatı taşımayan kişiler de aramaya maruz kalabilir (CMK m. 117/1). Diğer kişiler kavramı aranan şeyi ya da kişiyi yanında bulunduran kişileri ifade etmektedir. CMK m. 116 uyarınca arama yapılabilmesi, yakalama ya da delil elde edilebilmesi için “makul şüphe”nin varlığı yeterli görülürken, CMK m. 117 uyarınca arama yapılabilmesi için “olayların varlığı” olarak ifade edilen bir “belirliliğin” gerçekleşmesi aranmaktadır⁸³.

5. Aramada Hazır Bulunabilecek Kişiler

Arama işlemi, kararı veren hâkim, izni veren savcı ya da bunlar işleme katılmazsa kolluk idaresinde de yapılabilir⁸⁴. Aranacak yerlerin sahibi, eşyanın zilyedi ya da CMK m. 120/1’de belirtilen kişiler aramada bulundurulur. Bu kişiler gözlemci olarak işleme iştirak ederler⁸⁵. Arama kapalı yerlerde yapılacaksa savcının işleme katılması gerekir. Savcının işleme katılamaması halinde o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi arama işleminde bulundurulur (CMK m. 119/4).

CMK m. 117/1’de gösterilen hâllerde zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye, aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilir (CMK m. 120/2). Bu isnadı öğrenme hakkının da bir gereğidir (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m. 6). Acele hallerde aramanın amacının bildirilmesi mümkün olmayabilir⁸⁶. Kişinin avukatının arama işlemine katılmasına engel olunamaz (CMK m. 120/3). Fakat avukatın çağrılması ya da avukatın beklenmesi arama işleminin sonuçsuz kalmasına neden olacaksa avukatın gelmesi beklenmeden de arama işlemi yapılabilir⁸⁷.

⁸² CMK m. 2/1-b.

⁸³ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 412.

⁸⁴ KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU, Ayşe, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, 18. Baskı, İstanbul, 2010, s. 1080.

⁸⁵ CENTEL/ZAFER, s. 438.

⁸⁶ YENİSEY, Kolluk Hukuku, s. 546.

⁸⁷ CENTEL/ZAFER, s. 438

6. Aramanın Zamanı

Kural, aramanın gündüz icra edilmesidir⁸⁸. Arama işleminin zamanı arama yapılacak yerin niteliğine göre farklılık göstermektedir. Arama, *konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde* yapılacaksa gece⁸⁹ yapılamaz. Kişilerin üstlerinde ve eşyaları hakkında yapılacak aramalara ilişkin olarak, konut veya maddede sayılan yerlerde yapılacak aramaya bağlı olmaması koşuluyla bir zaman sınırlaması öngörülmemiştir⁹⁰. Fakat olayda *suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacı* varsa buralarda da gece arama yapılabilir (CMK m. 118/1-2). Suçüstü hali ceza kanunu m. 2/1-j⁹¹'de tanımlanmıştır. Gecikmesinde sakınca olan hal ise hemen işlem yapılmaması durumunda suça ilişkin iz, eser, emare ve delillerin ortadan yok olması ya da şüpheli/sanığın kaçması ya da kimliğinin tespit edilememesi durumunu ifade etmektedir⁹². Aramanın gündüz gerçekleştirilmesi halinde arama işlemi ile ulaşmak istenen amacın tehlikeye düşmesi de gecikmesinde sakınca olan hale örnek gösterilebilir⁹³.

Herkesin girip çıkabildiği, kapalı olan yerlerde gece arama yapılabilir. Çünkü buralar CMK anlamında kapalı yer olarak kabul edilmemektedir⁹⁴. Fesada uğramamak koşuluyla ilgilinin rızasıyla gece arama yapılabileceğini kabul eden yazarlar vardır⁹⁵. Gündüz başlayan bir aramanın bitirilememesi halinde gece aramaya devam edilmesi mümkündür.

⁸⁸ SOYASLAN, s. 319; ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 331.

⁸⁹ TCK m. 6/1-e “Gece vakti deyiminden; güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi,” olarak ifade edilmiştir.

⁹⁰ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 331.

⁹¹ TCK m. 2/1-j” Suçüstü:

1. İşlenmekte olan suç,

2. Henüz işlenmiş olan fiil ile fiilin işlenmesinden hemen sonra kolluk, suçtan zarar gören veya başkaları tarafından takip edilerek yakalanan kişinin işlediği suç,

3. Fiilin pek az önce işlendiğini gösteren eşya veya delille yakalanan kimsenin işlediği suç,” olarak ifade edilmiştir.

⁹² SOYASLAN, s. 319.

⁹³ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 334.

⁹⁴ SOYASLAN, s. 319.

⁹⁵ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 332.

Burada dürüst işlem ilkesi ihlal edilerek aramanın geceye sarkıtılması, işlemi hukuka aykırı hale getirir⁹⁶.

7. Aramanın Sonucu ve Arama Neticesinde Elde Edilen Deliller

Arama işlemine ilişkin bir tutanak tutulur ve işleme katılanlar tarafından imzalanır (CMK m.119/3). Arama işlemi neticesinde koruma altına alınan veya elkonulan eşyanın tam bir defteri yapılır ve bu eşya resmî mühürle mühürlenir veya bir işaret konulur (CMK m. 121/3).

Arama işlemi neticesinde elde edilen belge veya kâğıtlar ancak savcı ve hâkim tarafından incelenebilir (CMK m. 122/1). Belge ve kâğıtların konulduğu şey zilyet ya da temsilcisi tarafından da mühürlenebilir veya imza atılabilir. İleride mührün kaldırılmasına ve kâğıtların incelenmesine karar verildiğinde bu işlemin yapılmasında hazır bulunmak üzere, zilyedi veya temsilcisi ya da bu kişilerin avukatı çağrılır; çağrıya uyulmadığında gerekli işlem yapılır (CMK m. 122/2). İnceleme sonucu soruşturma veya kovuşturma konusu suça ilişkin olmadığı anlaşılan belge veya kâğıtlar ilgisine geri verilir (CMK m. 122/3).

Talep halinde arama işlemi bittiğinde elkonulan ya da koruma altına alınan eşyalara ilişkin bir belge hazırlanarak hakkında arama işlemi uygulanan kişiye verilir (CMK m. 121)⁹⁷.

Arama işlemi esnasında, arama işleminin kapsamında yer aldığı soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmayan ancak, başka bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilirse; bu delil muhafaza altına alınır ve durum savcılığa hemen bildirilir (CMK m. 138). “*Belki içinde bir suç delili vardır*” düşüncesiyle karar kapsamı dışındaki belgelere

⁹⁶ ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, s. 332; YORULDU/YORULDU, s. 62.

⁹⁷ CMK m. 121 “(1) Aramanın sonunda hakkında arama işlemi uygulanan kimseye istemi üzerine aramanın 116 ve 117 nci maddelere göre yapıldığını ve 116 ncı maddede gösterilen durumda soruşturma veya kovuşturma konusu fiilin niteliğini belirten bir belge ve istemi üzerine elkonulan veya koruma altına alınan eşyanın listesini içeren bir defter ve eğer şüpheyi haklı kılan bir şey elde edilmemiş ise bunu belirten bir belge verilir.

(2) Birinci fıkrada belirtilen belgelerde, hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin, elkonulan eşyanın mülkiyetine ilişkin görüş ve iddialarına da yer verilir.

(3) Koruma altına alınan veya elkonulan eşyanın tam bir defteri yapılır ve bu eşya resmî mühürle mühürlenir veya bir işaret konulur.”

elkonulması hukuka aykırıdır⁹⁸. Bu düzenlemeye ek olarak VUK m. 145/5'te suç delili teşkil eden defter ve vesikaların iade edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Arama işlemi neticesinde elde edilen delillerin yargılamada kullanılabilmesi için aramanın hukuka uygun olması gerekir. Hukuka aykırı arama esnasında elde edilen tesadüfi deliller hukuku aykırı yöntemle elde edilmiş delil kabul edilmektedir⁹⁹¹⁰⁰.

III. VERGİ USUL KANUNUNDA ARAMA İŞLEMİ (ARAMALI İNCELEME)

VUK'da düzenlenen arama işleminin icra edilebilmesi için bir ihbar ya da incelemenin var olması gerekir. İhbar ya da inceleme neticesinde vergi kaçırıldığı hususunda kuvvetli belirtiler bulunmalıdır. Arama, vergi kaçakçılığı yaptığına ilişkin kuvvetli belirtiler bulunan kişi ve vergi kaçırma ile ilgisi bulunan kişilere yönelik olarak delil elde etmek amacıyla yapılan bir işlemdir¹⁰¹. İşlem aynı zamanda mükelleflerin beyan etmedikleri gelirlerinin tespiti için başvuru denetim araçlarından birisidir¹⁰². VUK aramayı tanımlamamakla birlikte uyulması gereken esaslara kanunun "Arama" başlıklı üçüncü bölümünde yer vermiştir. VUK kapsamında yapılan arama doktrinde, bir vergi suçuyla ilgili olarak defter, belge gibi delillerin veya malların elde edilebilmesi için fiilen yapılan araştırma ve alınan tedbirler olarak tanımlanmaktadır¹⁰³.

⁹⁸ YENİSEY, Feridun, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, Yayına Hazırlayanlar: Feridun YENİSEY/Gülsen GÜNEŞ, Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul, 2006, s. 192.

⁹⁹ YCGK, E. 2016/21-1067, K. 2017/131, T. 07.03.2017. (Kazancı)

¹⁰⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, CMK m. 119/4 uyarınca savcının katılmadığı arama işlemine, o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi hazır bulundurulmaksızın gerçekleştirilmesini hukuka aykırı bularak, arama neticesinde elde edilen delillerin hukuka aykırı yöntemle elde edilmiş delil olduğuna ve bu delillerin yargılamada kullanılamayacağına karar verilmiştir. YCGK, E. 2013/464, K. 2015/132, T. 28.4.2015. (Lexpera)

¹⁰¹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 248.

¹⁰² KARABOYACI, Abdullah, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", TBB Dergisi, S. 115, 2014, s. 213, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429>, ET. 22.7.2020.

¹⁰³ KOCAHANOĞLU, s. 34.

VUK hükümlerine göre yapılan arama; vergisel arama¹⁰⁴, aramalı inceleme¹⁰⁵, aramalı vergi incelemesi¹⁰⁶, vergi araması¹⁰⁷ gibi farklı isimlerle anılmaktadır. Burada esasında vergi hukuku uyarınca bir vergi incelemesi yapılmakta fakat bu incelemeyle başta kişilerin özel hayatı olmak üzere çeşitli temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmekte ve kişinin rızası olmasa da çeşitli eşyalara elkonulabilmektedir. Böylelikle inceleme işlemine, arama işlemine ait özellikler eklenmiştir. Bu nedenle bu çalışmada, VUK hükümleri uyarınca yapılan arama için, işlemin bünyesinde barındırdığı inceleme ve arama işlemlerinden herhangi birinin diğerinin gölgesinde kalmaması adına aramalı inceleme terimi kullanılmıştır.

Aramalı inceleme VUK m. 142-147 arasında düzenlenmekle birlikte m. 147’de VUK’da düzenlenmeyen hususlarda CMK¹⁰⁸’nın aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Burada genel kanun olan CMK hükümleri, VUK hükümlerine göre öncelikli değildir¹⁰⁹. VUK’un sistematiğine bakıldığında arama bağımsız bir vergi denetleme aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁰. Vergi incelemesi bünyesinde aramayı da barındırıyorsa vergi denetimi halini

¹⁰⁴ TAŞDELEN, Aziz, “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2003, s. 159, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754465>, ET. 21.07.2020; KARABEYSE, s. 98; AKGÜL, s. 64.

¹⁰⁵ Danıştay 3. Daire, E. 2010/2635, K. 2013/416, T. 13.2.2013 (Lexpera); Danıştay 4. Daire, E. 2015/10048, K. 2017/1587, T. 14.2.2017 (Lexpera); Danıştay VDDK, E. 2016/635, K. 2016/617, T. 25.5.2016 (Lexpera); KÜÇÜK, Arzu, “Türk Vergi Hukukunda Aramalı İnceleme”, Yargıtay Dergisi, S. 130, 1975, s. 153; SANDALCI, s. 301.

¹⁰⁶ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 149; YOĞUN, İsmail, “Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, S. 461, 2006, s. 179; YERCİ, s. 38; AKIN, Emrah, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, S. 167, 2006, s. 93; KOÇAK, s. 60; AKDEMİR, Tuğçe/BAŞ, Eylem, “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 314, 2014, s. 126.

¹⁰⁷ Yargıtay 11. CD., E. 2017/3571, K. 2018/966, T. 7.2.2018 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2016/5850, K. 2019/5977, T. 9.7.2019. (Lexpera)

¹⁰⁸ 5320 Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun m. 3/1 “Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa yapılan yollamalar, Ceza Muhakemesi Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır.”

¹⁰⁹ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 191.

¹¹⁰ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 149.

alır¹¹¹. Aramalı inceleme, vergi incelemesi yapılmasına bir araç niteliğinde olup vergi kaçırıldığına ilişkin belge ve vesikaların bulunması amacıyla icra edilen bir koruma tedbidir¹¹².

Aramalı inceleme, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak icra edilebilir. Başkaca vergi suçu ile bağlantılı olarak bu yola başvurulması mümkün değildir¹¹³. Aramalı inceleme kişiyi bir kaçakçılık suçu işlediği hususunda zan altında bırakmaktadır. Bu nedenle aramaya maruz kalan kişi açısından ağır sonuçlar doğurmaktadır¹¹⁴. Hâkim uygun görürse kaçakçılıkla ilgisi bulunan üçüncü kişilere ilişkin de arama yapılmasına karar verebilir¹¹⁵.

Aramalı inceleme, mükelleflere vergi cezası uygulanmasında kullanılan araçlardan biridir¹¹⁶. Arama ile ödenmesi gereken vergi miktarının doğruluğunu araştırarak tespit etmek ve sağlamak amacı taşınır. Bu amaca ulaşmak için mükellefin ya da vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların iş yeri, ev ve üstlerinde arama yapılır. İşleme, vergi kaçırmanın ispatında kullanılabilecek her türlü belge ve bilgiye elkonulması ile devam edilir¹¹⁷. Arama kararında adı geçmeyen kişilere ilişkin arama işlemi icra edilemez. Aksi halde işlem hukuka aykırı olur¹¹⁸.

Arama varlığı önceden tespit edilmiş bir delile elkoymak maksadı ile yapılıyorsa *sınırlı arama (özel arama)*¹¹⁹; aramanın birden fazla yerde, birden fazla kişiye yönelik olarak gerçekleştirilmesi ve aynı anda farklı yerlerde elkoyma işleminin yapılmasının muhtemel olması halinde *çok taraflı arama*¹²⁰; mükellefin vergi kaçırıldığına ilişkin güçlü emare ya da

¹¹¹ SARISOY/GÖZCÜ, s. 14-15.

¹¹² Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98, T. 8.1.2019. (Lexprera)

¹¹³ TAŞDELEN, s. 167; PINAR/TAYLAR, s. 148; AKGÜL, s. 65.

¹¹⁴ TEKİN, Fazıl/ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018, s. 228.

¹¹⁵ TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 229.

¹¹⁶ SABAN, s. 93.

¹¹⁷ KOÇAK, s. 61.

¹¹⁸ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 192.

¹¹⁹ ÜN, Raci, "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I", Yaklaşım Dergisi, S. 191, 2008, s. 68; KÜÇÜK, s. 161.

¹²⁰ ÜN, s. 68; AKKAYNAK, Şener, "Aramalı İnceleme", Yaklaşım, S. 13, 1994, s. 37; Naklen, KÜÇÜK, s. 162.

izlerin bulunmasıyla ya da ihbar alınmasıyla mükellefin, tüm iş ve işlemlerine yönelik olarak, sadece mükellef nezdinde, geniş kapsamlı olarak yapılmasına *genel arama* denilmektedir¹²¹.

Aramalı incelemeyle hem vergi alacağının doğru bir şekilde tespit edilmesi hem de yargılama safhasında kullanılabilecek delil, bulgu ve verilerin elde edilmesi amaçlanır¹²². Aramalı incelemede öncelikli amaç delil elde edilerek vergi suçlarının ortaya çıkarılmasıdır. Bu görüşe göre işlemde mükellefin yakalanması ön planda değildir¹²³. Çoğunluk görüşe göre ise aramalı incelemede amaç delil elde etmek olup yakalama amacıyla hareket edilmemektedir¹²⁴. Bu nedenle suç delillerinin en az eksik ve kusurla elde edilerek inceleme yapacak elemanlara teslim edilmesine gayret edilmelidir¹²⁵. Kanaatimce, aramalı incelemenin merkezinde vergi inceleme elemanları bulunmakta olup amaç delil elde etmektir. Yakalama amaçlı yapılan arama işleminin CMK hükümleri uyarınca icra edilmesi gerekir.

A. ARAMALI İNCELEME İŞLEMİ İLE İHLAL EDİLMESİ MUHTEMEL OLAN HAK VE ÖZGÜRLÜKLER

Anayasa m. 12/1’de herkesin temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu düzenlenmiştir. Anayasa’nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde herkes vergi ödemekle yükümlü kılınmıştır. VUK m. 8/1’de mükellef “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Bu düzenlemeler Anayasa ile güvence altına alınan temel hakların, vergilendirme alanında vergi mükellefinin temel hakları olarak kabul edilmesi sonucunu doğurur¹²⁶. Temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmadan, Anayasa’nın ilgili maddesinde belirtilen sebeplerle ve kanun ile sınırlandırılabilir. Sınırlamalar Anayasa m. 13’te belirtildiği üzere “*Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum*

¹²¹ ÜN, s. 68; KIZILOT, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, 1996, s. 1337; Naklen, KÜÇÜK, s. 162.

¹²² YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 189.

¹²³ KOCAHANOĞLU, s. 34.

¹²⁴ KARABEYSEY, s. 98; PINAR/TAYLAR, s. 146; AĞAR, s. 332; AKGÜL, s. 65.

¹²⁵ ALPTÜRK, Ercan, “*Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Bilgisayar Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi*”, Maliye Postası Dergisi, S. 573, 2003, s. 94.

¹²⁶ SABAN, s. 94.

düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine” aykırı olamaz. Arama işleminin m. 13’te sayılan hususlara aykırı olarak icra edilmesi işlemi hukuka aykırı hale getirir¹²⁷. Arama ile genel olarak özel hayata, işlemin uygulanış biçimine göre konut dokunulmazlığına bazen de kişi dokunulmazlığına müdahale edilmektedir¹²⁸.

Anayasa’nın 20. maddesinde özel hayatın gizliliği ilkesi düzenlenmiştir. Maddede özel hayatın dokunulmaz olduğu kabul edilmekle birlikte, Anayasa’da düzenlenen sebeplere dayanılarak, belirtilen usul doğrultusunda kişilerin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranabileceği ve bunlara elkonulabileceği düzenlenmiştir¹²⁹. Anayasa m. 21¹³⁰’de konut dokunulmazlığı başlığı altında; kişilerin konutlarının dokunulmaz olduğu kabul edildikten sonra Anayasa’da belirtilen hallerde kişilerin konutunun aranabileceği ve eşyalarına el konulabileceği düzenlenmiştir. Anayasa m. 22¹³¹’de haberleşme hürriyeti düzenlenmiş olup herkesin bu hürriyete

¹²⁷ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 191.

¹²⁸ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 499.

¹²⁹ Any. m. 20/1-2 “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Değişik fıkra: 03.10.2001 t. 4709 s. K. m.5

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

¹³⁰ Any. m. 21 “Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

¹³¹ Any. m. 22/1-2 “Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört

sahip olduğu, haberleşmenin gizliliğinin ise esas olduğu kabul edilmiştir. Buna ek olarak Anayasa’da belirtilen hallerde haberleşmenin engellenmesi ve gizliliğinin ihlalinin mümkün olduğu kabul edilmiştir. Anayasa’nın ilgili maddeleri ile düzenlenen bu hakların sınırlanmasının söz konusu olması halinde yine Anayasa m. 13¹³²’de belirtilen usul doğrultusunda hareket edilmesi gerekir.

Vergi yükümlüsünün temel haklarından olan özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığının, arama işlemi ile sınırlandırılabilmesi için meşru bir nedenin var olması gerekir. Bu meşruiyet, 1) *vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması*, 2) *usulüne göre verilmiş yargıç kararı* ile sağlanır¹³³.

Anayasa ve kanuna aykırı icra edilen aramalı incelemeyle kişisel özgürlükler ve konut dokunulmazlığı ihlal edilirken ticari faaliyetin de aksamaması gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır¹³⁴. Bu nedenle aramalı inceleme yoluna başvurulabilmesi için ortada ciddi bulgu ve belgelerin bulunması gerektiği gibi¹³⁵ bu yola istisnai olarak başvurulması gerekir¹³⁶.

AİHS m. 8¹³⁷’de özel ve aile hakkına saygı hakkı düzenlenerek koruma altına alınmıştır. AİHM bir kararında paranın kontrolünü öngören suçlara ilişkin olarak delil elde etmek amacıyla konutta arama ve elkoyma tedbirlerine başvurma zorunlu olduğuna karar vermiştir. Fakat bu

saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.”

¹³² Any. m. 13 “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

¹³³ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 190.

¹³⁴ KOÇAK, s. 66.

¹³⁵ AKIN, s. 97.

¹³⁶ AKIN, s. 97; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 248; Danıştay 3. Daire, E. 2010/2635, K. 2013/416, T. 13.2.2013. (Lexpera)

¹³⁷ AİHS m. 8 “1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”

işlemlere ilişkin düzenlemeler hak ihlallerini önleyici güvenceleri de bünyelerinde barındırmalı ve düzenlemeler yetkilerin kötüye kullanılmasına hizmet etmemelidir¹³⁸.

AIHM Funke v. Fransa kararında idarenin arama işlemine başvurmadan önce bazı belge ve bilgilere ulaşmaya çalışması gerektiğini ortaya koymuştur¹³⁹. Karara göre vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin olarak arama işlemine başvurmadan delil elde etme imkânı varken doğrudan arama işlemine başvurulmuşsa işlem hukuka aykırı olur¹⁴⁰. Mahkeme Funke v. Fransa kararında, arama işleminin icrası için hâkim kararının varlığının aranmaması ve Gümrük idaresi işlem ve eylemlerine ilişkin bir sınırın çizilmemiş olmasını, hak ihlaline sebep olabilecek boşlukların bulunmasını elde edilmek istenen amaç ile makul bir denge içerisinde olmadığı sonucuna varmıştır¹⁴¹.

Funke kararına göre arama esnasında kişi, hakkında cezai sonuçlar doğmasına neden olabilecek belgeleri vermeye zorlanamaz ya da bunlar zorla alınamaz. Böyle bir zor kullanım AIHS m. 6/1'in ihlali niteliğindedir. Bu şekilde elde edilen delillere dayanılarak yapılan yargılama da adil bir yargılama olarak kabul edilmez¹⁴².

B. VERGİ İNCELEME ELEMANININ ARAMALI İNCELEMEDEKİ HUKUKİ STATÜSÜ

Aramalı inceleme, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından icra edilebilir¹⁴³. Bu kişiler VUK m. 135¹⁴⁴'de sayılmış olup arama işlemi yapma yetkilerini başkalarına devredemezler¹⁴⁵. Vergi incelemesine

¹³⁸ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 180.

¹³⁹ SABAN, s. 96; YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 193-194.

¹⁴⁰ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 193.

¹⁴¹ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 181.

¹⁴² YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 194.

¹⁴³ KOÇAK, s. 62.

¹⁴⁴ VUK m. 135 "Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."

¹⁴⁵ ÜN, s. 68.

yetkili olan kişileri *vergisel suç kolluğu* olarak kabul eden bir görüşe¹⁴⁶ karşı, bu kişileri kolluk olarak kabul etmeyen bir görüş daha vardır. Bu yazarlar görüşlerini vergi inceleme elemanlarının mevzuatta¹⁴⁷ kolluk olarak tanımlanan birimler arasında sayılmamış olmalarıyla gerekçelendirmektedir¹⁴⁸.

Kolluk kavramı farklı birimleri aynı çatı altında toplayan bir kavramdır. Suçu önleme, suça elkoyma, suç delillerini ve suçluyu ele geçirme ve toplumda kanunların, huzur ve güvenliğin hâkim olmasını amaçlayan birimlerin hepsine kolluk denir¹⁴⁹. Kolluk faaliyete geçtiği olayın özelliklerine göre; *önleyici*, *caydırıcı*, *koruyucu*, *düzenleyici* nitelikteki suç öncesi yani idari kolluk ve suç işlendikten sonra olayı aydınlatmak üzere hareket eden adli kolluk olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁵⁰. Adli kolluk; suç sonrasında, suçun failini yakalamak, delilleri elde etmek amacıyla hareket etmekte olup *bastırıcı* niteliktedir. Adli kolluk adli makamların emri altındadır ve bu faaliyetleri nedeniyle çıkan hukuki uyuşmazlıklar adli yargıda çözülür¹⁵¹. İdari kolluğun özellikleriyse *önleyici*, *engelleyici*, *koruyucu* ve *durdurucu* nitelikte olup, idari makamların talimatı uyarınca hareket eder. Eylem ya da işlemleri nedeniyle açılacak olan davalar idari yargının görev alanı içerisinde¹⁵². Bununla birlikte bu iki kolluk türünün hareket sahasının kesin çizgilerle ikiye ayrılması halinde kolluk işleyemez hale gelebilir¹⁵³.

Aramalı incelemenin yapılabilmesi “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler” bulunmasına bağlı olup VUK m. 359’da tanımlı

¹⁴⁶ TAŞDELEN, s. 175; Aynı Yönde, BAYKARA, Vergi Ceza Muhakemesi, s. 24.

¹⁴⁷ AÖAY m. 4 “... Kolluk: Jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlilerini... ifade eder.”

¹⁴⁸ KARABEYSER, s. 102; PINAR/TAYLAR, s. 144-145.

¹⁴⁹ BIÇAK, Vahit, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2018, s. 159.

¹⁵⁰ BIÇAK, s. 159.

¹⁵¹ AKYILMAZ, Bahtiyar/SEZGİNER, Murat/KAYA, Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2017, s. 650-651.

¹⁵² AKYILMAZ/ SEZGİNER/ KAYA, s. 649-650.

¹⁵³ YENİSEY, Feridun, Polis ve Hukuku Ceza Adalet Sisteminin İlk Aktörleri, Niğde Polis Meslek Yüksek Okulu 23 Aralık 2005, Ulus Basım Yayın, İstanbul, 2006, s. 55-56.

eylemler bu kapsamda yer almaktadır¹⁵⁴. Aramalı inceleme, suç teşkil ettiği düşünülen fiiller nedeniyle delil elde edilmek amacıyla icra edilmektedir. Bu nedenlerle aramalı incelemesinin adli kolluk faaliyeti içinde yer aldığı kanaatindeyim. VUK m. 147’de CMK hükümlerine atıf yapılması kanun koyucunun VUK kapsamında yapılan aramayı adli arama olarak nitelendirdiğinin bir göstergesidir¹⁵⁵. Aksi halde burada yasal bir değişiklik yapılarak önleme aramasının düzenlendiği PVSK’ya yollama yapılması yoluna gidilebilirdi. Aramalı incelemenin tek başına bir denetim türü olmamakla birlikte suç delili elde etmek amacıyla başvurulmuş *vergi hukukuna özgü bir adli arama türü* olduğu yönünde bir görüş de bulunmaktadır¹⁵⁶. Aramalı incelemenin idari kolluk faaliyeti kapsamında yer aldığı¹⁵⁷, aramalı incelemenin koruma tedbirlerinin özelliklerini taşımakla birlikte idari yönlerinin de bulunması sebebiyle karma nitelikli bir denetim yolu olduğu¹⁵⁸ ve vergi hukuku çerçevesinde yapılan denetimlerin idari kolluk ile adli kolluk arasında yer alan bir tür kolluk faaliyeti¹⁵⁹ olduğu yönünde farklı görüşler de vardır.

Kolluğa ilişkin olarak farklı sınıflandırmalar yapılabilir. Bıçak, bu sınıflandırmayı genel kolluk, özel kolluk ve kolluk yetkisini haiz birimler şeklinde yapmaktadır. Genel kolluk polis, jandarma, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza birimlerini ifade ederken¹⁶⁰ (AÖAY m. 4); özel kolluk, genel kolluk dışında kalan ve özel kanunlarla ihtiyaca göre kurulan

¹⁵⁴ AĞAR, s. 80.

¹⁵⁵ Aynı Yönde, TAŞDELEN, s. 170; PINAR/TAYLAR, s. 142, Dipnot No:8; PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif/SARAÇOĞLU, Fatih, "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2014, s. 65, <http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>, ET. 22.7.2020; EVİRGİN, Selen, "Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi", Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 2, S. 2, 2017, s. 148; AKGÜL, s. 84; Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98, T. 8.1.2019.(Lexpera)

¹⁵⁶ AKGÜL, s. 87.

¹⁵⁷ YÜCESOY, Ayşe Aslı, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 135, 2018, s. 154, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-135-1754>, ET. 24.7.2020; YILDIZ, Hayrettin, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi" EÜHFD, C. XVII, S. 3-4, 2013, s. 134.

¹⁵⁸ PINAR/TAYLAR, s. 146.

¹⁵⁹ SABAN, s. 93.

¹⁶⁰ BIÇAK, s. 160.

kolluk türünü ifade eder (ETK m.3). İhtiyaçlar doğrultusunda farklı özel kolluk türlerinin ortaya çıkması mümkündür¹⁶¹. Kolluk yetkisiyle donatılanlar ise asli görevi kolluk hizmeti sunmak olmayan fakat bazı hallerde kolluk yetkisi kullanabilen birimlerdir¹⁶². Genel kolluk, ülkenin tamamında faaliyet göstererek tüm kolluk yetkilerini kullanabilir. Özel kolluğun ise faaliyet alanı coğrafi olarak sınırlı olup her türlü kolluk yetkisini kullanmaları mümkün değildir¹⁶³. Bu bilgiler ışığında aramalı incelemeye katılan vergi inceleme elemanlarının kolluk yetkisiyle donatılanlar sınıfında olduğu görüşündeyim.

Aramalı inceleme genel kolluk görevlilerince değil vergi inceleme elemanları tarafından icra edilir. Aksi halde yapılan işlem hukuka aykırı bir arama halini alır¹⁶⁴. CMK m. 119/4¹⁶⁵'de kapalı yerlerde arama yapılması durumunda savcı işleme katılmamışsa maddede sayılan arama tanıklarının işleme katılması gerektiği ifade edilmiştir¹⁶⁶. VUK'da bu husus açıkça düzenlenmediği için maddeyi aramalı inceleme işlemine uyarladığımızda, buralarda yapılan aramalara savcı veya maddede geçen arama tanıklarının katılımının zorunlu olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Arama işlemi esnasında emniyet amir ve memurlarının yardımından faydalanılabilir. VUK m. 7¹⁶⁷, maddede sayılan kişileri vergi kanunlarının uygulanmasına yardımla mükellef kılmıştır. Bu kişilerin aramayı icra eden memurlara yardım etmemesi halinde kanaatimce TCK m. 257/2'de düzenlenen "görevi kötüye kullanma suçu" oluşabilir.

¹⁶¹ BIÇAK, s. 167.

¹⁶² BIÇAK, s. 177.

¹⁶³ ERYILMAZ, Mesut Bedri, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 372-373.

¹⁶⁴ Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98, T. 8.1.2019. (Lexpera)

¹⁶⁵ CMK m. 119/4 "Cumhuriyet savcısı hazır olmaksızın konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde arama yapabilmek için o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulur."

¹⁶⁶ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 432.

¹⁶⁷ VUK m. 7 "Bilümm mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar."

C. ARAMALI İNCELEME YAPILACAK HALLER VE ARAM KARARI

Arama yapılabilmesi için öncelikle bir ihbar ya da yapılan inceleme neticesinde bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunması gerekir. Bu emarelerin bulunmasının üzerine mükellef ya da kaçakçılıkla ilgili görünen diğer kişilere ilişkin arama işlemi icra edilebilir. Kanun; hakkında arama işlemine başvurulacak kişilerin nezdinde ve bu kişilerin üzerinde arama işlemi yapılabileceğini belirtmiştir (VUK m. 142/1).

Hakkında arama kararı verilen mükellef ile iş yapmakla birlikte kaçakçılıkla ilgili görülmeyen kişilere ilişkin olarak arama işlemi icra edilmemelidir¹⁶⁸.

Yapılan ihbar ya da inceleme sonrasında inceleme yapmaya yetkili kişinin ön araştırma yapması ve bunun neticesinde mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunması gerekir. Bunun üzerine, bu durumu ortaya çıkaracak bilgi ve belgelerin ortadan kaldırılma ve ibraz edilmeme tehlikesinin olduğuna yönelik bir kanaatin oluşması gerekir. Bu aşamalardan sonra hâkimden arama kararı talep edilir¹⁶⁹. Vergi inceleme elemanlarının arama işlemi için gerekli olan emarelerin var olup olmadığı noktasında takdir yetkileri vardır. VUK m. 142/1’de geçen “arama yapılabilir” ifadesi de buna işaret etmektedir. İdarenin arama talep edebilmesi için haklı ve meşru bir sebebe dayanması gerekir¹⁷⁰. Emareler kendi başlarına delil niteliği taşımasa da vergi kaçırıldığını gösteren belirtilerdir. Belge ya da çek dip koçanı emare kavramına örnek olarak gösterilebilir¹⁷¹.

Arama kararı bir kere uygulanmak için alınır. İcra edilen arama kararına istinaden ikinci kez arama yapılamaz. Bu nedenle şartlar oluşmuşsa tekrar arama kararının alınması gerekir¹⁷². Hakkında aramalı inceleme kararı verilen kişi bir suç şüphesi altına girmiş olur. Bu nedenle karar verilirken dikkatli davranılmalıdır¹⁷³.

¹⁶⁸ TAŞDELEN, s. 166.

¹⁶⁹ KÜÇÜK, s. 169; YORULDU/YORULDU, s. 61.

¹⁷⁰ ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 76; ÜSTÜN, Takdir Yetkisi, s. 271.

¹⁷¹ ÜN, s. 70.

¹⁷² AYDIN, Murat, Arama ve El Koyma, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2012, s. 111-112.

¹⁷³ PINAR/TAYLAR, s. 162-163.

1. Bir İhbarın ya da Vergi İncelemesinin Varlığı

İhbar; *bildirme, bildirim, haber verme* anlamlarına gelmektedir¹⁷⁴. Vergisel anlamda ihbar kelimesi, “*vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim*” olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁵. İhbar müessesesi vergi sistemimizde ayrı bir başlık altında düzenlenmemiş olup, vergi suçlarının ortaya çıkarılmasında bir araç niteliğindedir¹⁷⁶. İhbar yoluyla elde edilen bilgiler doğrultusunda aramalı inceleme yapılması halinde nokta atışı niteliğinde inceleme ve araştırma yapılabilir. Bu nedenlerle aramalı incelemede ihbar önemli bir role sahiptir¹⁷⁷. İhbar neticesinde arama yapılarak vergi kaçırıldığı ortaya çıkmış muhbire, 1905 sayılı Kanun uyarınca belirlenen bir ikramiye verilebilir ve bu durumda ihbarcının kimliği açıklanmamaktadır¹⁷⁸.

Arama işleminin icrası için öncelikle bir ihbar ya da vergi incelemesinin bulunması gerekir. Mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığına ilişkin bu ihbar yazılı ya da sözlü olarak yapılabilir. İhbarın mükellefin hesap ve işlem durumlarını bilen bir kişi tarafından yapılması, aramayı gerekli kılan bir sebep olarak kabul edilebilir¹⁷⁹. 3071 sayılı Kanun m. 4’e göre dilekçelerde, “*dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresi*” bulunmak zorundadır. Dilekçe bu hususları taşımazsa incelenmez (3071 sayılı Kanun m. 6/1-3). Bir ihbarın yapılması üzerine inceleme elemanı bir araştırma yapmalı ve bu araştırma neticesine göre arama talep etmelidir. İhbarın asılsız olduğu kanaati hasıl olmuşsa ya da ihbar kimliği belli olmayan kişilerce yapılmışsa bu ihbar üzerine arama talep edilmemesi gerekir¹⁸⁰. İdareye yapılan başvuruda, başvuranın kimliği belli olmamakla birlikte başvuruya konu olaya ilişkin olarak inandırıcı nitelikte bilgi, belge eklenmiş ya da başvuru somut nitelikteki bilgi, bulgu ya da olaya dayanıyorsa yapılan bu ihbar doğrultusunda işlem yapılabilir (2004/12

¹⁷⁴ <https://sozluk.gov.tr/>, ET. 05.06.2020.

¹⁷⁵ TAŞDELEN, s. 168.

¹⁷⁶ KOCAHANOĞLU, s. 44.

¹⁷⁷ SANDALCI, s. 314.

¹⁷⁸ KOÇAK, s. 61.

¹⁷⁹ KOCAHANOĞLU, s. 35.

¹⁸⁰ DAYIOĞLU, Ali, “*Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları*”, Vergi Sorunları Dergisi, 1984, s. 101; YÖĞÜN, s. 180-181.

sayılı Başbakanlık Genelgesi)¹⁸¹. İhbar nedeniyle yapılan bir arama sonuçsuz kalırsa mükellefin talebi halinde ihbar eden kişinin kimliğinin bildirilmesi zorunludur (VUK m. 142/4). 2004/12 sayılı genelge uyarınca yapılan aramanın sonuçsuz kalması halinde VUK m. 142/4 ile getirilen zorunluluğun nasıl yerine getirileceği bir muammadır. Kanaatimce VUK m. 142/4 hatalı bir düzenlemedir. Aramalı inceleme için önce arama talebinin gerekçeli olarak sulh ceza hâkimine sunulması gerekir. Hâkim arama yapılması gerektiğine ikna olursa arama kararı verir. Her ne kadar süreç ihbar ile başlasa da ihbarın varlığı arama kararının verilebilmesi için yeterli değildir. Ayrıca ihbara ilişkin olmayan sebeplerle arama işlemi sonuçsuz kalabilir. Madde dürüst kişilerin ihbarda bulunmasını engelleyici niteliktedir. Asılsız ihbar nedeniyle mağdur olan kişinin muhatabının devlet olması gerekir. Yine asılsız ihbar nedeniyle bir zarar doğmuşsa Devlet tarafından tazmin edilmeli ya da bu ihbar suç teşkil ediyorsa takibinin re'sen devlet tarafından yapılması gerekir. Bu nedenle aramaya temel teşkil eden ihbarın asılsız çıkması halinde ihbarcının kimliğinin mükellefe bildirilmemesi gerektiği görüşümdedir¹⁸².

İhbar neticesinde arama yapılmadan sadece vergi incelemesi yapılmış fakat ihbarın yanlış olduğu ortaya çıkmışsa muhbirin kimliğinin bildirilmesi zorunluluğu yoktur¹⁸³.

Uygulamada isimsiz ve imzasız ihbar mektubu uyarınca arama kararı verilerek arama işlemi gerçekleştirilebilmektedir¹⁸⁴. Yapılan ihbar değerlendirilerek aramalı inceleme yerine yoklama gibi başkaca bir denetleme işleminin yapılması mümkündür. Bu durumda işlemde arama işleminin şartlarının oluşup oluşmadığı araştırılmaz¹⁸⁵. Vergi kaçakçılığına ilişkin ihbar doğrudan savcıya yapılırsa vergi idaresi ile koordineli olarak hareket edilerek sonraki işlemlerin icra edilmesi gerekir.

¹⁸¹ Ocak 2004 Tarihli Resmî Gazete, Sayı: 25356, <https://www.ozyegin.edu.tr/sites/default/files/upload/iletisim/basbakanlik-genelgesi.pdf>, ET. 15.7.2020.

¹⁸² Karşı Görüş, BAT, s. 2112; KOCAHANOĞLU, s. 45.

¹⁸³ DAYIOĞLU, s. 107; ÜN, s. 69.

¹⁸⁴ Danıştay 4. Daire, E. 2014/812, K. 2014/2754, T. 28.4.2014. (Lexpera)

¹⁸⁵ Danıştay 3. Daire, E. 2010/2635, K. 2013/416, T. 13.2.2013. (Lexpera)

2. Mükellefin Vergi Kaçırıldığına Delalet Eden Emarelerin Bulunması

Arama işleminin icrası için “bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler”in bulunması aranmaktadır. Emare; *belirti, iz, ipucu, bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular* olarak tanımlanmaktadır. Emarenin hâkim tarafından göz önüne alınabilmesi için başka delillerle desteklenmesi gerekir¹⁸⁶. Kuvvetli olmasa bile arama işlemin icrası için emarenin varlığı aranmaktadır. Herhangi bir belirti yeterli olmakla birlikte bir tahmin veya zan arama işleminin icrası için yeterli değildir. Bu nedenle arama kararı verilirken, olayda emarenin var olup olmadığı incelenmeli, emarenin kuvvetli olmaması arama kararının verilmesine engel olmamalıdır¹⁸⁷. Vergi kaçırıldığını gösteren bu emareler defter ya da belge niteliğinde olabileceği gibi herhangi bir olay da olabilir¹⁸⁸. Maddede kuvvetli şüphe ifadesi kullanılmamış olsa da basit şüphe ile arama işleminin icra edilmesi orantılılık ilkesine aykırıdır¹⁸⁹.

Maddede geçen “bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler”in bulunması durumunu Anayasa’da var olan “suç işlenmesinin önlenmesi” kavramı içinde gören yazarlar vardır¹⁹⁰. Yine bu görüşe göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların değerlendirmeleri neticesinde, arama işlemi yapılması yani m. 142/2’deki ifade ile “buna lüzum görmesi” için “vergi mükellefinin vergi kaçırıldığına dair emareler” bulunması gerekir. Böylelikle makul şüphe olayda gerçekleşmiş olur¹⁹¹. Makul şüphenin varlığı için aranan bu emarelerin ihbar ya da yapılmakta olan bir inceleme neticesinde ortaya çıkması gerekir¹⁹².

¹⁸⁶ YILMAZ, s. 327-328.

¹⁸⁷ KOCAHANOĞLU, s. 35.

¹⁸⁸ DAYIOĞLU, s. 101.

¹⁸⁹ PINAR/TAYLAR, s. 150.

¹⁹⁰ SABAN, s. 95; YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 190-191.

¹⁹¹ SABAN, s. 95; TAŞDELEN, s. 173; YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 190-191; KARABEYSER buradaki şüpheyi basit, başlangıç ya da soruşturma şüphesi olarak kabul nitelendirmektedir. Bakınız, KARABEYSER, s. 100.

¹⁹² SABAN, s. 95; YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 191.

Hâkim aramalı inceleme talebini vergi kaçırıldığına dair emarelerin talep içeriğinde bulunmaması nedeniyle reddedebilir. Red kararı vergi kaçırılmadığı anlamına gelmez. Bu karar talep anında, aramalı inceleme kararı verilmesi için gereken şartların olayda oluşmadığı anlamına gelir¹⁹³.

Aramalı incelemeyle VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin deliller elde edilmek amaçlanmakta olup; bunun suç işlenmesinin önlenmesi kapsamında yer alan bir durum olduğuna ilişkin görüşler vardır¹⁹⁴. Burada suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla hareket edildiğinin kabul edilebilmesi için hangi durumda koruma tedbirlerine hangi durumda önleme tedbirlerine başvurulması gerektiğine bakılması gerekir. Bir suçun işlenmiş olduğu durumlarda koruma tedbirlerine başvurulurken, önleme tedbirlerine başvurulabilmesi için en azından bir suç işlenmesi tehlikesinin varlığı aranmaktadır¹⁹⁵. Tehlikeyi önlemenin mümkün olmadığı durumda yani suçun işlendiği noktada başvurulması gereken tedbir türü koruma tedbirleridir¹⁹⁶. Yenisey/Nuhoğlu'na göre, yakın bir tehlike söz konusuysa koruma tedbirlerine, uzak bir tehlike söz konusuysa önleme tedbirlerine başvurulması gerekir. Suç işlenmeden önce başvuru alan tedbir türü önleme tedbirleri olmakla birlikte suçun işlenmesinden sonra başvuru alan güvenlik tedbirleri de önleme tedbirleri kapsamında yer almaktadır¹⁹⁷. Aramalı incelemede suç işlenmesini önlemek amaç edinilmişse işlemin PVSK m. 9'da düzenlenen tehlike ya da suçun işlenmesini önlemek amacıyla başvuru alan önleme araması olarak kabul edilmesi gerekir. Fakat VUK m. 147'de sadece CMK hükümlerine atıf yapılmış PVSK'ya atıfta bulunulmamıştır. Yani aramalı inceleme yine VUK hükümleri uyarınca adli arama olarak kabul edilmiştir. Suç işlenmesini önlemek amacıyla aramalı inceleme icra edilmek isteniyorsa VUK hükümlerinin bu doğrultuda güncellenmesi gerektiği kanaatindeyim.

¹⁹³ TAŞDELEN, s. 173.

¹⁹⁴ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 151.

¹⁹⁵ ÖZBEK, Veli Özer, "Organize Suçlulukla Mücadelede Ön Alan Soruşturmaları", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2002, C. 4, S. 2, s. 65-66, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754531>, ET. 10.8.2020.

¹⁹⁶ ÖZBEK, İzmir Şerhi, s. 522.

¹⁹⁷ YENİSEY/NUHOĞLU, s. 267.

Arama kararı verilebilmesi için vergi kaçırıldığına dair bir suç şüphesinin de olması gerekir¹⁹⁸. Mükellefler daha az vergi ödemek için vergi kaçakçılığı yoluna başvurabilmektedir¹⁹⁹. VUK m. 359²⁰⁰'da sayılan fiiller vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır²⁰¹. Vergi kaçırma ise *kaçakçılık sayılan ve kaçakçılık cezasını gerektiren fiiller* olarak tanımlanmaktadır²⁰². Vergi incelemesi neticesinde arama işlemin yapılabilmesi için inceleme

¹⁹⁸ UĞUR, Hüsamettin, "Vergi Usul Kanununa Göre Adli Arama", Terazi Hukuk Dergisi, C. 9, S. 92, 2014, s. 53.

¹⁹⁹ KARABOYACI, s. 214.

²⁰⁰ VUK m. 359 "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Değişik fıkra: 16.6.2009 t. 5904 s. K. m.23

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

²⁰¹ AĞAR, s. 80.

²⁰² YERCI, s. 39.

esnasında mükellefin vergi kaçırdığı ya da gizlenmiş suç delillerinin bulunduğuna ilişkin delil ve emareler çıkması gerekir²⁰³.

3. Aramalı İnceleme Kararı

VUK m. 142'deki düzenlemeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar doğrudan hâkime başvurarak arama kararı talep edebilirler. VUK m. 367/1'de vergi incelemesi esnasında m. 359'da yazılı suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde durumun savcılığa bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar *bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, doğrudan hâkimden arama kararı verilmesini talep edebiliyorken 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit edilmesi halinde savcılığa haber vermekle yükümlü tutulmuştur*. VUK m. 142 ve 367'de geçen bu ibarelere göre kişi hakkında arama kararı verilebilmesi için bazı emarelerin varlığı yeterliyen kişi hakkında Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılabilmesi için kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespit edilmesi gerekir. Kanaatimce bir kişi hakkında arama yapılması, bu kişi hakkında soruşturma açılmasından daha ağır sonuçları olan bir durumdur. Fakat arama yapılabilmesi için vergi kaçırıldığına dair emarelerin varlığı yeterliyen, Cumhuriyet başsavcılığına başvuru yapılabilmesi, kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespit edilmesine bağlıdır. Bu durum ise orantılılık ilkesine aykırıdır. Kanaatimce arama kararı talep edilebilmesi için inceleme elemanlarınca yapılan değerlendirmenin suçun işlenmiş olduğu noktasında yoğunluk taşınması gerekir. Bu nedenlerle VUK m. 142'de belirtilen ölçünün açıkça kuvvetli suç şüphesi olarak düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyim.

Aramalı inceleme yapılabilmesi için Cumhuriyet başsavcılığına başvuru yapılarak soruşturma dosyası açılması ile sürecin başlatılması gerektiği yönünde bir görüş vardır²⁰⁴. Kanaatimce hızlı bir şekilde arama kararının alınması olup, arama kararının verilebilmesi için ortada bir soruşturmanın var olması şart değildir. Arama talebine ilişkin kararın soruşturma dosyası açılmadan değişik iş dosyası üzerinden verilmesi mümkündür. Uygulama da bu yöndedir.

²⁰³ KOCAHANOĞLU, s. 35.

²⁰⁴ ÜREL, Erol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 265; Naklen, KÜÇÜK, s. 170.

Arama kararı verilebilmesi için öncelikle vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce arama işlemi yapılmasının gerekli görülmesi ve hâkimden arama kararı talep edilmesi gerekir. Talep gerekçeli olmalıdır. Aramalı inceleme yapılabilmesinin diğer şartı ise hâkimin arama kararı vermesidir (VUK m. 142/2)²⁰⁵. Vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayanlar aramalı inceleme yapılmasını talep edemezler²⁰⁶. Arama işlemi için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir²⁰⁷. Soruşturma aşamasında arama kararı verecek olan hâkim sulh ceza hâkimidir (CMK m. 162/1). Kanun sulh yargıcı ifadesini kullandığı için kovuşturma aşamasındaki bir dosya ile bağlantılı olarak dahi olsa mahkeme tarafından aramalı inceleme kararı verilemez²⁰⁸. Burada arama işlemine karar verme yetkisinin vergi hâkimine verilmesi yönünde görüşler vardır. Böylelikle konu hakkında uzman konumunda olan vergi hâkimi aramalı inceleme konusunda daha isabetli kararlar verebilecektir²⁰⁹.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan gerekçeli arama talebinde arama yapılmak istenen yerler, hakkında arama kararı verilecek kişiler ve adresleri²¹⁰ belirtilmelidir²¹¹. Talebin mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler ile gerekçelendirilmesi gerekir. Gerekçe hâkimi arama kararı vermeye ikna edecek nitelikte değildir²¹². Aksi halde hâkim takdir yetkisini kullanarak arama talebini reddedebilir²¹³. Hâkim arama kararında, somut olaylara dayanarak makul şüphenin varlığını tartışmalıdır²¹⁴. Bir ihbar ya da vergi incelemesi bulunmadan aramalı inceleme yapılması mümkün olmadığı gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayanlar tarafından, örneğin mali polis tarafından yapılan arama talebi

²⁰⁵ Madde de “sulh yargıcı” ifadesi kullanılmış olup bunu VUK m. 147 gereği sulh ceza hâkimi olarak anlamak gerekir.

²⁰⁶ AKGÜL, s. 110.

²⁰⁷ KOÇAK, s. 61.

²⁰⁸ Aynı Yönde, KARABEYSEYER, s. 101.

²⁰⁹ ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 76.

²¹⁰ KÜÇÜK, s. 169.

²¹¹ SABAN, s. 95.

²¹² KOCAHANOĞLU, s. 35.

²¹³ SABAN, s. 95.

²¹⁴ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 191.

doğrultusunda yapılan arama işlemi de aramalı inceleme niteliğinde değildir. Bu nedenle olaya VUK m. 142-147 uygulanmaz²¹⁵.

Bir görüşe göre hâkimin arama kararı vermeden önce CMK m. 33 gereği savcının yazılı ya da sözlü görüşünün alınması gerekir²¹⁶. Öncelikle arama kararı dosya üzerinde verilmektedir²¹⁷. CMK m. 33, duruşmada verilen kararlara ilişkin bir maddedir. CMK m. 191²¹⁸ duruşmanın başlamasını düzenlemiş olup duruşma, kovuşturma aşamasına ilişkin bir işlemdir²¹⁹. Bu nedenlerle kararının verilmesinden önce savcı görüşünün alınması zorunluluğu yoktur.

Danıştay bir kararında; kanunun sistematüğinden arama işleminin kendi başına bir denetleme aracı olmadığı, vergi incelemesinin bir türü olduğu, arama ve arama işlemine bağlı olarak elkoyma tedbirinin VUK 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlendiğini belirtmiştir. Arama işlemi hâkim kararı olmadan icra edilemez ve arama kararı olmadan doğrudan elkoyma işleminin icra edilmesi de mümkün değildir. Bu kurallara uymadan elde edilen bulgular, Anayasa m. 38/6 uyarınca kanuna aykırı şekilde elde edilen bulgu niteliğinde olup, bu bulguların delil olarak kabulü mümkün değildir²²⁰. Bu içtihadı göre hâkim kararı olmadan arama

²¹⁵ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 152.

²¹⁶ PINAR/TAYLAR, s. 152.

²¹⁷ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s. 1065; GÜLŞEN, Recep, “Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Arama”, Hukuki Perspektifler Dergisi, Mart 2005, S. 3, s. 93.

²¹⁸ CMK m. 191 “(1) Sanığın ve müdafinin hazır bulunup bulunmadığı, çağrılmış tanık ve bilirkişilerin gelip gelmedikleri saptanarak duruşmaya başlanır. Sanık, duruşmaya başsız olarak alınır. Mahkeme başkanı veya hâkim, duruşmanın başladığını, iddianamenin kabulü kararını okuyarak açıklar.

(2) Tanıklar duruşma salonundan dışarı çıkarılırlar.

(3) Duruşmada, sırasıyla;

a) Sanığın açık kimliği saptanır, kişisel ve ekonomik durumu hakkında kendisinden bilgi alınır,

b) İddianame veya iddianame yerine geçen belgede yer alan suçlamanın dayanağını oluşturan eylemler ve deliller ile suçlamanın hukuki nitelendirmesi anlatılır,

Değişik bent: 24.11.2016 t. 6763 s. K. m.29

c) Sanığa, yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu ve 147 nci maddede belirtilen diğer hakları bildirilir,

d) Sanık açıklamada bulunmaya hazır olduğunu bildirdiğinde, usulüne göre sorgusu yapılır.”

²¹⁹ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 624.

²²⁰ Danıştay VDDK., E. 2017/368, K. 2017/626, T. 13.12.2017. (Lexpera)

yapmak mümkün olmadığı gibi ortada bir arama kararı olmadan doğru-
dan elkoyma işleminin icrası da mümkün değildir.

Görüldüğü üzere aramalı incelemede CMK'ya göre yapılan arama-
lardan farklı olarak hâkim kararı olmadan arama yapılabilir istisnai
haller kabul edilmemiştir. Ceza muhakemesi hukukunda kıyas mümkün
olmakla birlikte yasa koyucunun bilerek bıraktığı boşlukların kıyas ile
doldurulabileceği kabul edilmemiştir²²¹. Her ne kadar VUK m. 147'de
CMK hükümlerine atıf yapılmış olsa da kanaatimce burada hâkim kararı
olmadan arama yapılabilir hallerin kıyasen uygulanması mümkün de-
ğildir²²². Buna karşı savcı emriyle de arama yapılabilir yönünde görüş-
ler vardır²²³. Konuya ilişkin bir Yargıtay kararına²²⁴ göre, olayın VUK m.
359 kapsamında yer aldığından baştan itibaren bilinmemesi koşuluyla ge-
cikmesinde sakınca olan durumlarda CMK hükümleri doğrultusunda ha-
reket edilerek arama yapılması mümkündür. Buna göre, aramalı inceleme
yapılmasını gerektiren bir durum ortaya çıkmış ve olayda gecikmesinde
sakınca olan bir husus var ise burada CMK hükümleri uyarınca adli
arama yapılması mümkün olmakla birlikte VUK hükümleri doğrultu-
sunda aramalı inceleme yapılması mümkün değildir.

Yargıtay benzer nitelikli kararlarında CMK kapsamında delil elde
etmek amacıyla icra edilen bir arama işleminde vergi suçunun işlendiğini
gösteren bir delille karşılaştırılması veya VUK m. 147 uyarınca vergi suçuna

²²¹ CENTEL/ZAFER, s. 50.

²²² Aynı Yönde, BAT, s. 2112; YERÇİ, s. 41; EVİRGİN, s. 148; PINAR/TAYLAR, s. 152; AKGÜL, s. 113-114; Karşı Görüş, UĞUR, s. 55.

²²³ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 154; TAŞDELEN, s. 163.

²²⁴ Yargıtay 11. CD., E. 2017/8495, K. 2019/4124, T. 29.4.2019 (Lexpera) "Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nin 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulun-
nan hallerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda
yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut
olayda sanıkların, VUK'nin 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en ba-
şından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiş-
tir. Bu durumda aramanın VUK'nin 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştiril-
mesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Anayasa'nın 38/6 maddesi ile
CMK'nin 217/2 ve 289/1-i maddeleri gereğince hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen deliller
hükme esas alınamaz."

ilişkin ve gecikmesinde sakınca olan bir hal ile karşılaşılmaması halinde CMK hükümlerine göre arama yapılabileceğini, bu şekilde elde edilen delillerin hukuka uygun delil niteliğinde olduğu belirtmiştir²²⁵. Yargıtay benzer bir kararında, olayın VUK m. 359 kapsamında yer alan bir eyleme dayandığının bilinmesine rağmen arama kararı alınmadan araçta arama yapıldığı olayda aramanın VUK m. 142'ye aykırılık nedeniyle hukuka aykırı bir arama olduğunu ve elde edilen delillerin hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen delil niteliğinde olduğunu belirtmiştir²²⁷. Bu noktada CMK hükümleri uyarınca icra edilen arama işlemine vergi inceleme elemanlarının katılması halinde yapılan işlemin aramalı inceleme olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusu karşımıza çıkmaktadır. Kanaatimce her ne kadar yapılan arama işlemine vergi inceleme elemanları katılmış olsa da arama talebi vergi inceleme elemanları tarafından yapılmadığı için yapılan işlem aramalı inceleme niteliğinde değildir. Yargıtay aramalı inceleme yapılması gereken şartlar oluşmuş ve gecikmesinde sakınca olan hal var ise savcı tarafından sulh ceza hâkimine başvuru yapılarak arama kararı talep edilebileceğini ifade etmektedir. Konuya ilişkin olarak açık bir düzenleme yapılması gerekir.

VUK m. 367'de, m. 359'da düzenlenen suçların işlendiğinin tespiti halinde maddede sayılan kişilerin mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlığın Cumhuriyet başsavcılığına bildirimde bulunmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Başsavcılık tarafından bu suçların işlendiği önce öğrenirse vergi dairesine haber vererek inceleme yapmasını ister (VUK m. 367/2). Bu şekilde yapılan inceleme neticesinde de arama

²²⁵ Yargıtay 11. CD., E. 2017/3518, K. 2019/3864, T. 15.4.2019 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2017/425, K. 2019/1536, T. 18.2.2019 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2016/7285, K. 2016/7248, T. 27.10.2016 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2016/8733, K. 2019/2321, T. 6.3.2019. (Lexpera)

²²⁶ Yargıtay'ın konuya ilişkin bir kararında durum "*Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemine vergi incelemeye yetkili olanların gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.*" şeklinde ifade edilmiştir. Yargıtay 11. CD., E. 2016/7285, K. 2016/7248, T. 27.10.2016. (Lexpera)

²²⁷ Yargıtay 11. CD., E. 2016/5850, K. 2019/5977, T. 9.7.2019 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2016/7285, K. 2016/7248, T. 27.10.2016. (Lexpera)

kararı talep edilebilir.²²⁸ Her iki durumda da mütalaa alınması bir dava şartı olup mütalaanın içeriği bağlayıcı nitelikte değildir²²⁹.

Birbiriyle irtibatlı olmakla birlikte farklı kişiler hakkında ve yerlerde arama yapılmasını gerektiren durumlarda, bu kişi ya da yerlerden biri hakkında arama kararı vermeye yetkili olan hâkim diğerlerine ilişkin olarak da arama kararı verebilir (VUK m. 142/3). VUK'da daha hızlı hareket edilebilmesi için bu şekilde bir düzenleme yapılması yoluna gidilmiş²³⁰ olup ayrıca yetki çatışmalarının doğması da engellenmiştir²³¹.

Arama sonrasında yapılan değerlendirmede başka kişi ve yerlere ilişkin olarak da arama yapılması gerektiği neticesi ortaya çıkarsa bunlara ilişkin arama kararı da ilk arama kararını veren hâkim tarafından verilir²³². Aynı arama kararı uyarınca farklı kişi ve yerlerde yapılacak arama işlemlerinin aynı saatte başlaması gerekir²³³.

D. ARAMALI İNCELEMENİN KONUSU VE SINIRI

Aramalı inceleme mükellefin ya da kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişilerin nezdinde ve bu kişilerin üzerinde yapılabilir (VUK m. 142/1). Nezdinde kelimesi "*yanında, huzurunda, gözetiminde*" olarak tanımlamaktadır²³⁴. Kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler kavramından mükellefin muhasebecisi ya da iş yaptığı diğer kişilerin anlaşılması gerekir. Bu kişilerin nezdinde yapılan arama kavramından ise kişilerin her türlü ticari ya da mesleki faaliyetin yapıldığı yerler ile ikametgahlarının anlaşılması gerekir. Yazıhane, depo ardiye gibi yerlerde yapılan aramalar da bu kapsamdadır²³⁵. Kocahanoğlu'nun nezdinde arama yapılması kavramına ilişkin açıklaması, aramalı incelemenin amacıyla uyumludur. Fakat maddede açıkça kişilerin üstünde arama yapılabileceğinin belirtilmesine rağmen diğer hususlara ilişkin bir düzenleme yapılmaması eksikliktir²³⁶.

²²⁸ TAŞDELEN, s. 170.

²²⁹ YENİSEY/NUHOĞLU, s. 575-576.

²³⁰ KOCAHANOĞLU, s. 36.

²³¹ KOÇAK, s. 62.

²³² UĞUR, s. 53.

²³³ KÜÇÜK, s. 171.

²³⁴ <https://sozluk.gov.tr/>, ET. 16.7.2020.

²³⁵ KOCAHANOĞLU, s. 36.

²³⁶ Aynı Yönde, BAT, s. 2111.

Nezinde kelimesi “*defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hâkimiyet alanı*” şeklinde de açıklanmaktadır. Buna göre kişinin fiili hâkimiyet alanında bulunan konutu, iş yeri arabası, eşyaları, bu kapsamda yer almaktadır²³⁷. Danıştay bir kararında kargo şirketine ait araçta yapılan arama neticesinde yakalanan malların kargo şirketi nezdinde yakalandığını ifade etmiştir²³⁸. Buradan Danıştay’ın nezdinde kelimesini fiili hakimiyet olarak anladığı neticesi ortaya çıkmaktadır.

İşin mahiyeti gereği mükellefin muhasebecisinin iş yerinde de arama yapılabilmesi gerekir²³⁹. Muhtemel kaçakçılığa ilişkin belge ve bilgi bulunabilecek en önemli yerin aranmaması, arama işleminin sonuçsuz kalmasına neden olabilir. Kanaatimce arama yapılabilir yerlere ilişkin olarak ya doğrudan CMK hükümlerine atıf yapılmalıydı ya da aramaya yapılabilir yerlerin CMK’da olduğu gibi VUK’da tek tek sayılması yoluna gidilmeliydi.

Maddede belirtilen bu kişilerin üstünde arama yapılabilir. Arama esnasında eşyaların da aranması mümkündür. Bunun için gerekiyorsa kitli yerler açtırılabilir²⁴⁰. Aramanın güvenli bir şekilde icrası için kolluk güçlerinden yardım alınabilir²⁴¹. Aramaya katılan kolluk personelinin belgeleri okuma yetkisi yoktur²⁴². Arama işlemi esnasında arama kararında geçmeyen kişi ya da yerler hakkında da arama yapma ihtiyacı doğarsa yeniden arama kararı alınması gerekir²⁴³.

Arama işlemi arama kararı kapsamında kalınarak icra edilmelidir. Arama kararı dışına çıkılması işlemi hukuka aykırı hale getirir²⁴⁴.

²³⁷ TAŞDELEN, s. 171; PINAR/TAYLAR, s. 155.

²³⁸ Danıştay, 7. Daire, E. 2018/4679, K. 2019/1881, T. 19.3.2019. (Kazancı)

²³⁹ Aynı Yönde, TAŞDELEN, s. 172.

²⁴⁰ KOCAHANOĞLU, s. 37.

²⁴¹ KOCAHANOĞLU, s. 36.

²⁴² YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 192.

²⁴³ TAŞDELEN, s. 170.

²⁴⁴ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 191.

E. ARAMALI İNCELEMEDE BULUNAN DEFTER VE VESİKALAR

Vergi yargılaması hukukunda amaç maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu noktada ceza yargılaması ile örtüşmektedir. Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte ilke, ceza yargılamasındaki kadar kapsamlı bir şekilde uygulanmamaktadır²⁴⁵. Vergi yargılamasında ve ceza muhakemesinin soruşturma aşamasında²⁴⁶ yazılılık ilkesi geçerlidir²⁴⁷. Aramalı inceleme de “yazılılık ilkesi” ilkesi uyarınca icra edilmelidir²⁴⁸.

VUK hükümlerine göre icra edilen aramalı inceleme sonrasında elkoyma işlemi gerçekleştirilebilir. Yani arama işlemi gerçekleşmeden elkoyma işlemin icrası mümkün değildir²⁴⁹. VUK m. 143/3’te geçen “bulunan” ve m. 145/1’de geçen “alınan” ifadeleri elkoyma işlemine işaret etmektedir. Bulunmak ve alınmak suretiyle elkonulan bu eşyaların emin bir yere konulması ve daireye nakledilmesi ise elkoyma işlemin akabinde gerçekleşen işlemlerdir²⁵⁰. VUK m. 142 ve devamında aramaya bağlı elkoyma işlemi düzenlenmiş olup kanun koyucu arama ve elkoyma işlemlerini birlikte düzenlemiştir. Her ne kadar VUK m. 147’de sadece arama işleminden bahsedilmiş olsa da VUK’da hüküm bulunmaması halinde elkoyma işlemine ilişkin olarak da CMK hükümlerinin uygulanması gerekir²⁵¹.

Zamanaşımına uğramış olan belgeler inceleme kapsamı dışındadır. Bu belgeler delil olamayacağından bunlara elkonulması hukuka

²⁴⁵ KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2018, s. 106.

²⁴⁶ ÖZTÜRK ve Diğerleri, s. 151.

²⁴⁷ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s. 101.

²⁴⁸ TAŞDELEN, s. 175.

²⁴⁹ ŞEN, Ersan, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Arama ve Elkoyma”, <https://www.alomaliye.com/2017/03/22/vergi-usul-kanununa-gore-arama-elkoyma/>, ET. 22.7.2020.

²⁵⁰ TAŞDELEN, s. 177.

²⁵¹ ŞEN, Ersan, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Arama ve Elkoyma”, <https://www.alomaliye.com/2017/03/22/vergi-usul-kanununa-gore-arama-elkoyma/>, ET. 22.7.2020.

aykırıdır²⁵². Arama işleminde elde edilen defter, belge gibi şeylere elkonulabilmesi için muhatabın rızasının varlığı aranmamaktadır²⁵³.

Elkoyma işlemi hâkim kararı ile icra edilir (CMK m. 127/1). Fakat VUK'un ilgili maddelerinde elkoyma işlemine ilişkin olarak var olması gereken hâkim kararı unsuruna ilişkin bir düzenleme yoktur. Kanaatimce aramalı incelemede arama kararının hâkim tarafından verilmesi esnasında elkoyma kararının da verilmesi gerekir²⁵⁴. Elkoymaya ilişkin olarak karar alınmadan aramaya başlanmış ve elkoyma işleminin icrası zaruri olmuşsa sorunun CMK hükümleri çerçevesinde çözülmesi gerekir.

Aramaya başlamadan önce, başlama tutanağı tutularak işleme iştirak edenlerin bu tutanağın imzalanması gerekir. Arama esnasında bulunan ve aramanın amacına ulaşabilmesi için incelenmesi gereken defter, belge ve diğer dokümanlar müfredatlı olarak yani belgeler dosya dosya ya da dosya içerisinde sayı olarak tespit edilerek tutanağa geçirilmelidir²⁵⁵ (VUK m. 143/1-2). Tutanağın müfredatlı tutulması ile arama sonrasında, aramada elkonulan belge ya da defterlerin sayısına ilişkin bir ihtilaf yaşanmasının önüne geçilir²⁵⁶. Arama işleminde vergi kaçakçılığına delil teşkil edecek her şeye elkonularak genellikle çuval ve benzeri eşyalara konular²⁵⁷.

Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulması mümkündür(175/3). Arama neticesinde elde edilen; elektronik defter²⁵⁸, elektronik

²⁵² YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 192.

²⁵³ YENİSEY, Vergi Hukuku, s. 189; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 248.

²⁵⁴ Aynı Yönde, AKGÜL, s. 172-173.

²⁵⁵ KOCAHANOĞLU, s. 37; DAYIOĞLU, s. 103.

²⁵⁶ KÜÇÜK, s. 174.

²⁵⁷ KOÇAK, s. 63.

²⁵⁸ VUK Mükerrer m. 242/2-1 "Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür."

belge²⁵⁹ ya da elektronik kayıtlara²⁶⁰ ilişkin olarak ise VUK ve diğer kanunlarda defter, kayıt ve belgelere ilişkin olan düzenlemeler doğrultusunda hareket edilmesi gerekir (VUK Mükerrer m. 242/2-4). Günümüzde mükellefler muhasebe kayıtlarını bilgisayar yardımıyla tutmaktadır. Bu nedenle aramalı incelemelerde bilgisayarlar önemli bir delil halini almıştır²⁶¹. VUK’da bilgisayarlarda yapılacak aramaya ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamakta olup bu bir eksikliktir²⁶².

Mükellefin iş akışının aksamaması adına incelemeye bilgisayarlar-
dan başlanarak hukuki zeminin oluşması halinde öncelikle iadesi yoluna
gidilmelidir²⁶³. Bilgisayarlara elkonulması halinde diğer belge ve defter-
lerin iadesine ilişkin prosedür takip edilmelidir²⁶⁴. Bilgisayarlarda, bilgi-
sayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma hu-
kukumuzda sadece CMK’da düzenlenmiştir. Önceki kısımlarda değinil-
diği üzere bilgisayarlarda yapılacak aramanın CMK m. 134 uyarınca icra
edilmesi gerekir. Bu tedbir bilgisayarın maddi varlığına yönelik bir ted-
birdir. Tedbir ile bilgisayarda yer alan veriler kopyalanmakta ya da bilgi-
sayar kasasına el konulmaktadır²⁶⁵. Tedbirin aramanın özel bir görünüşü
niteliğinde olduğu söylenebilir²⁶⁶. Burada bilgisayarda, bilgisayar prog-
ramlarında ve kütüklerinde arama ile delil elde etmek amaçlanmaktadır.
Arama tedbirine ilişkin hükümlerin bilgisayar programlarına uyarlanabi-
lmesi mümkün olmadığından bu tedbir ayrıca düzenlenmiştir²⁶⁷.

CMK m. 134 uyarınca arama yapılabilmesi savcının talebine bağ-
lanmıştır. Aramalı incelemeye ilişkin olan m. 142 de arama talebinin,

²⁵⁹ VUK Mükerrer m. 242/2-2 “Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.”

²⁶⁰ VUK Mükerrer m. 242/2-3 “Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.”

²⁶¹ AKIN, s. 97.

²⁶² HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 152.

²⁶³ ALPTÜRK, s. 99.

²⁶⁴ ALPTÜRK, s. 98.

²⁶⁵ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 385.

²⁶⁶ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 386.

²⁶⁷ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 387.

vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından hâkimden isteneceği düzenlenmiştir. Bir görüşe göre CMK m. 134'te aranan "Cumhuriyet savcısının istemi" ibaresinin "vergi inceleme elemanının yazılı istemi" şeklinde anlaşılması, kanunlar arasında bulunan çelişkinin ortadan kaldırılması açısından daha uygundur²⁶⁸. Kanaatimce VUK Mükerrer m. 242/2-4²⁶⁹ gereğince vergi inceleme elemanının CMK m. 134 uyarınca arama talep etme yetkisi bulunmaktadır. VUK'da bilgisayarlarda aramalı inceleme yapılmasına ilişkin ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Müfredatlı tutanak zamanın yetersiz olması gibi sebepler ile tutulmamışsa arama esnasında bulunan ve incelenmesi gereken defter ve vesikalar mükellefin nezdinde güvenilir bir yere konur ya da kaplar içinde daireye götürülür. Bu şekilde ayrılan defter ve vesikalar aramayı icra edenler tarafından mühürlenir. Mühürleme işlemi mümkünse mükellef tarafından da gerçekleştirilir. Müfredatlı tutanağın tutulabilmesi için mührün fekki esnasında mükellefin de orada olması gerekir. Mühürleme ve mührün fekki işlemlerine ilişkin olarak ayrıca tutanak tutulması gerekir. Tutulan müfredatlı tutanağın bir nüshası mükellefe ya da temsilcisine verilir (VUK m. 143/3).

Mükellef aramada hazır bulunmaktan ya da gerekli durumlarda mührünü ya da imzasını kullanmaktan imtina ederse işlem, aramada hazır bulunanların katılımıyla sona erer. Mükellef mührün fekki ya da müfredatlı tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmayı kabul etmezse işlem aramayı yapan iki memurla birlikte tamamlanır²⁷⁰ (VUK m. 143/4).

Aramada bulunarak emin bir yere ayrılan ya da kaplar ile daireye taşınan incelenmesi gereken defter ve vesikalar arama kararında ayrıca belirtilmemiş olsa bile incelemeyi yapacak memurun çalıştığı yere götürülür (VUK m. 143/5). Madde 143 kapsamında alınan defter ve vesikaların iyi saklanmamasından doğan zararlar idare tarafından tazmin edilir (VUK m. 143/6-7).

²⁶⁸ YERCİ, s. 43; AKGÜL, s. 161.

²⁶⁹ VUK m. 242/2-4 "Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir."

²⁷⁰ KOCAHANOĞLU, s. 37.

F. ARAMALI İNCELEMEDE USUL

Aramalı incelemenin zamanı açıkça düzenlenmediği için konuya ilişkin olarak CMK hükümleri doğrultusunda hareket edilmelidir²⁷¹. Bunun yanında AÖAY'nin kolluk tarafından yapılan aramalara ilişkin usul ve esasları düzenlemiş olması (m. 2), CMK'yı yönetmeliğin dayanağı olarak göstermesi (m. 3) ve aramalı incelemenin adli arama niteliğinde²⁷²²⁷³ olması nedeniyle yönetmelik hükümlerinin de aramalı incelemede dikkate alınması gerekir. Ancak yönetmeliğin aramalı incelemenin amacıyla örtüşmeyen hükümlerinin uygulanmaması gerekir²⁷⁴. Arama genellikle gündüz, mesai saatleri içerisinde icra edilir. Aramaya iştirak eden vergi incelemesi elemanı; kimliğini, mahkeme kararını ilgili kişiye gösterip aramanın amacını ve kapsamını açıklamalıdır. Gündüz saatlerinde bitirilemeyen aramaya gece saatlerinde devam edilmesi gerekir. Aramaya ara verilmesi işlemin amacını tehlikeye düşürebilir²⁷⁵.

Arama yapılacak yerlerin önceden tespiti, aramaya katılacak kişilerin belli olması ve tüm sürecin gizlilik içerisinde yürütülmesi aramanın başarıya ulaşabilmesi için önemlidir. Aramanın yapılacağı gün arama kararı alınmadır. Arama yapılacak yer adetince arama kararı suretinin çıkarılması gerekir²⁷⁶. Arama işleminin icra edileceğine ilişkin olarak mükellefe önceden bir bilgi verilmesi söz konusu değildir²⁷⁷.

İnceleme elemanı direktifleri doğrultusunda arama yürütülür. Kolluk personeli aramanın güven içerisinde tamamlanabilmesi için gerekli tedbirleri alır. Aramanın kolay bir şekilde tamamlanabilmesi için arama

²⁷¹ DAYIOĞLU, s. 102.

²⁷² TAŞDELEN, s. 163; PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR/SARAÇOĞLU, s. 65; EVİRGİN, s. 148; AKGÜL, s. 84; Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98, T. 8.1.2019. (Lexpera)

²⁷³ Önleme araması niteliğinde olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır. Bakınız, ÖMERCİOĞLU, Vergise, s. 108; Naklen, EVİRGİN, s. 108.

²⁷⁴ TAŞDELEN, s. 163; AKGÜL, s. 150; PINAR/TAYLAR, vergi inceleme elemanlarının kolluk sıfatını taşımadığı görüşünde olup AÖAY'nin ancak kolluğa yönelik olmayan hükümlerinin aramalı incelemede uygulanabileceğini ileri sürmektedir. Bakınız, PINAR/TAYLAR, s. 144/145.

²⁷⁵ KOÇAK, s. 63; DAYIOĞLU, s. 102; KÜÇÜK, s. 172.

²⁷⁶ DAYIOĞLU, s. 102.

²⁷⁷ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 151.

yapılan yere giriş, çıkışların ve telefon görüşmelerinin engellemesi, kapalı yerlerin gerekiyorsa çilingir marifetiyle açtırılması mümkündür²⁷⁸.

Aramaya kimlerin katılabileceği VUK'da açıkça düzenlenmemekle birlikte bu konuda CMK m. 120 uyarınca hareket edilmelidir. Yine CMK m. 119/4 uyarınca savcının katılmadığı arama işlemlerinde o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulması gerekir. Yine VUK'da açıkça düzenlenmemekle birlikte vergi inceleme elemanları işin doğası gereği aramaya katılmalıdır²⁷⁹. Aramanın muhatabı olarak da vergi kaçırdığı düşünülen mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi olduğu düşünülen kişi de aramaya katılabilir²⁸⁰.

Arama sonrasında yapılan incelemenin öncelikle ve hızlı bir şekilde yapılması gerekir (VUK m. 144/1). İnceleme esnasında vergi ile ilgisi bulunamayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evraklar makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir (VUK m. 144/2). Aramalı inceleme elemanının huzurunda olmak kaydı ile mükellefin incelemeye konu defter ve vesikaları inceleme ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarma yetkisi vardır (VUK m. 144/3).

İnceleme esnasında defter ve vesikalarda hukuka aykırı görülen olaylar ve hesap durumlarına ilişkin tutanak tutulur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekinirse hukuka aykırı görülen olay ve hesap durumlarını içeren defter ve vesikalar konuya ilişkin vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe verilmez (VUK m. 145/3). Bu tutanaklara ilgili kişilerin itiraz ve görüşleri de eklenebilir (VUK m. 145/4). Defter ve vesikaların suç delili niteliğinde olmaması halinde, ilgililerin tutanakları imzası üzerine defter ve vesikalar her zaman geri alınabilir (VUK m. 145/5). Kanuna göre suç delili niteliğinde olanların iadesi mümkün değildir. Burada suç olarak ifade edilen şey maddede her ne kadar açıkça ifade edilmese de arama işlemin icrasına neden olan vergi kaçakçılığı suçudur. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin vergi ve cezalar kesinleşene kadar defter ve vesikalar iade edilmez²⁸¹. Burada diğer suçlara ilişkin olan delillerin ne

²⁷⁸ DAYIOĞLU, s. 103.

²⁷⁹ YERCİ, s. 42; YÜCESOY, s. 167.

²⁸⁰ KÜÇÜK, s. 171.

²⁸¹ TAŞDELEN, s. 184; PINAR/TAYLAR, s. 172.

yapılması gerektiği sorusuyla karşılaşırız. Kanaatimce bu suç delillerinin doğrudan mükellefe iadesi yerine savcılığa suç duyurusunda bulunulması gerekir. Savcı gerekli görürse bir suçla ilintili olmakla birlikte, vergi kaçakçılığı ile ilgili olmayan defter ve vesikalara ilişkin yeni bir soruşturma başlatarak gerekli tedbirleri alır. Bu yol yerine bahse konu defter ve vesikaların mükellefe iadesi “Kamu görevlisinin suçsu bildirmemesi”²⁸² suçunu oluşturabilir²⁸³.

G. ARAMALI İNCELEMEDE SÜRE

VUK m. 143 uyarınca muhafaza altına alınan defter ve vesikalara ilişkin incelemenin üç ay içerisinde tamamlanması gerekir (VUK m. 145/1). Süre aramanın yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlar²⁸⁴. İnceleme haklı bir sebep nedeniyle üç ay içerisinde bitirilemezse hâkim kararıyla süre uzatılabilir (VUK m. 145/2). Talebin üç ay dolmadan yapılması gerekir. Haklı neden olarak; incelemenin büyüklüğü, genişliği ya da yazışmaların uzaması gösterilebilir²⁸⁵. Süre uzatımının alt ve üst sınırına ilişkin bir sınırlama konulmamıştır. Burada incelemenin bitmemesi halinde kendiliğinden ikinci bir sürenin işlemesi söz konusu değildir. Uzatma süresi için hâkim kararına ihtiyaç vardır. Hâkimin uzatma süresini vermesini sağlamak için uzatma süresi talep edilen dilekçenin gerekçeli olması ve uzatma süresinin ne kadar olacağının da belirtilmesi gerekir²⁸⁶. Kanunda açık bir düzenleme olmamasına rağmen uzatma süresinin üç ayla sınırlı olduğu yönünde görüş vardır²⁸⁷. Maddeye ilişkin olarak vergi kaçakçılığı ile ilişkili olduğu düşünülen ve elkonulan eşyaların daireye getirilmesiyle durumun artık vergi incelemesine döndüğü²⁸⁸ ve vergi incelemesinde süre sınırının bulunmadığı, ayrıca bu sürenin kapsamlı işler açısından kısa olduğu gibi sebeplerle maddenin yeniden düzenlenmesi gerektiği

²⁸² TCK m. 279/1 “Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

²⁸³ Aynı Yönde, AKGÜL, s. 67.

²⁸⁴ DAYIOĞLU, s. 104.

²⁸⁵ DAYIOĞLU, s. 104.

²⁸⁶ KOCAHANOĞLU, s. 39.

²⁸⁷ KÜÇÜK, s. 173; AKGÜL, s. 183.

²⁸⁸ KOÇAK, s. 68; ALPTÜRK, s. 98.

ileri sürülmektedir²⁸⁹. Burada, kişileri suç şüphesi ya da ceza tehdidi altında bırakmamak için bir uzatma süresi öngörülmemiş olabileceği yönünde de görüş vardır²⁹⁰. Kanaatimce bu sürenin her olayın kendine has koşullarına göre belirlenmesi daha doğrudur. Önceden bir süre belirlenmeyerek hâkime, olayın özelliklerine göre süre belirleme konusunda takdir yetkisi tanınması işlemin amacına daha uygundur.

Kanunda süre uzatımın birden fazla yapılabileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle süre uzatım talebinin bir kez yapılabileceği görüşündeyim²⁹¹. Süre uzatım talebinin birden fazla yapılabileceğine ilişkin görüşün kabulü halinde kanunda bir üst sınır öngörülmediği için sınırsız defa süre uzatım talebi yapılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu belirsiz durum keyfiliğe yol açabileceği için hukuk devleti ilkesine de aykırıdır²⁹².

Sulh ceza hâkimi süre uzatma talebini uygun görürse kendisinin takdir ettiği bir süreyi uzatma süresi olarak belirler ve konuya ilişkin kararını verir. Hâkim süre uzatma talebini uygun görmezse talebi reddedebilir²⁹³. Talebin reddi halinde CMK m. 267 uyarınca itiraz kanun yoluna başvurmak mümkündür. Talep reddedilse dahi suç unsuru niteliğindeki belge ve diğer eşyalar ilgili kişiye iade edilmez²⁹⁴(VUK m. 145/5).

Arama ve elkoyma kararının kaldırılması halinde elkonulan şeylerin ilgiliye iadesi gerekir. İade, olağanüstü kanun yoluna başvurulması gerekçe gösterilerek reddedilemez²⁹⁵.

H. ARAMALI İNCELEMESİNİN BİTMESİ

Aramalı incelemenin hukuka uygun olarak icra edilebilmesi VUK m. 142 ve devamındaki maddelerde belirtilen usul ve esaslara uyulmasına bağlıdır. Aksi halde bu inceleme neticesinde yükümlülerin

²⁸⁹ KOÇAK, s. 68.

²⁹⁰ TOSUN, Ayşe Nil/ÖZDEN, Engin, “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, Maliye Dergisi, S. 166, 2014, s. 293.

²⁹¹ Karşı Görüş, KARABEYSER, s. 103; AKGÜL, s. 183.

²⁹² Aynı Yönde, AĞAR, s. 333.

²⁹³ KOÇAK, s. 66-67.

²⁹⁴ KOÇAK, s. 67.

²⁹⁵ Danıştay 1. Daire, E. 2015/630, K. 2015/573, T. 14.4.2015. (Lexpera)

sorumluluğunu doğuracak bir işlem yapılması mümkün değildir²⁹⁶. Aramalı inceleme bittikten sonra bir vergi inceleme raporu düzenlenir. Bu vergi inceleme raporu normal vergi incelemelerinden sonra tarh edilecek bir vergi olduğu zaman düzenlenen raporlar gibi düzenlenir. Rapor, tarh işlemi yapılması öngörülen vergiler ve kesilmesi gereken cezalar için ilgili vergi dairesine gönderilir. Olayda VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçunun işlendiği ya da bu suça iştirak durumunun olduğu tespit edilmişse buna ilişkin olarak vergi suçu raporunun düzenlenmesi gerekir. Bu rapora tarhiyat raporu da eklenerek Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmelidir²⁹⁷. CMK hükümleri doğrultusunda arama ve elkoyma işlemi yapılmasının ardından elkonulan belgelere istinaden yapılan tarh işlemi VUK hükümlerine göre arama yapılmamış olması nedeniyle hukuka aykırı hale gelmemektedir²⁹⁸.

Aramalı incelemeye ilişkin rapor tanzim edildikten sonra suç teşkil eden bir durum ile karşılaştırılması nedeniyle mükellefe teslim edilmeyen defter, belge gibi eşyalara ilişkin olarak ayrıntılı tutanaklar tanzim edilir. Bu tutanaklar ilgili vergi dairesine teslim edilerek muhafaza altına alınır²⁹⁹. Arama tutanakları delil niteliğinde olabilecek şeyleri tespit ettiği için *"dolaylı delil"* niteliğindedir³⁰⁰.

IV. HUKUKA AYKIRI ARAMALI İNCELEMENİN SONUÇLARI

Hukuka aykırı icra edilen aramalı incelemenin çeşitli hukuki sonuçları vardır. İşlemin icrası boyunca gerçekleştirilen hukuka aykırı fiiller çeşitli suçların oluşmasına sebep olabilir. Olayda hangi suç tipinin oluşacağı olayın özelliklerine göre değişir.

Hukuka aykırı aramalı inceleme neticesinde elde edilen delilin yargılamada kullanılıp kullanılmayacağı hususuna ilişkin olarak mevzuata bakıldığında, Anayasa m. 38/6 *"Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez."*, CMK m. 217/2 *"Yüklenen suç, hukuka uygun bir*

²⁹⁶ Danıştay 4. Daire, E. 1971/10184, K. 1974/2171, T. 22.5.1974. (Kazancı)

²⁹⁷ KOÇAK, s. 65; KÜÇÜK, s. 179.

²⁹⁸ Danıştay 3. Daire, E. 2009/3629, K. 2010/2287, T. 24.6.2010. (Lexpera)

²⁹⁹ KOÇAK, s. 66.

³⁰⁰ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s. 239.

şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir.”, CMK m. 206/2-a “Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse... reddolunur”, şeklinde düzenlemeler vardır. Buna göre hukuka aykırı şekilde elde edilen deliller yargılamada kullanılamaz³⁰¹. Konuya ilişkin AİHS’ne bakıldığında ise m. 6’da düzenlenen adil yargılanma hakkı mevzuatımızdaki düzenlemeleri destekler mahiyettedir. Yargıtay önüne gelen uyuşmazlıkları bu maddeler ışığında çözmektedir³⁰².

Yargıtay, hâkim kararı olmadan rızayla sanığı işyerinde CMK m. 134 uyarınca işlem yapılan olayda, elde edilen delillerin hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delil niteliğinde olduğunu kabul ederek hükme esas alınamayacağına karar vermiştir³⁰³. Yargıtay başka bir olayda, soruşturmanın VUK m. 359 kapsamında olan bir eyleme ilişkin olması halinde VUK m. 142’de belirtilen usul takip edilerek arama işleminin yapılması gerektiğini, olayda bu usul takip edilmemiş ise aramanın hukuka aykırı olduğunu ve arama neticesinde elde edilen delillerin hukuka aykırı yöntemle elde edilen delil niteliğinde olduğundan ve bu delillerin tek başına hükme esas alınamayacağına karar vermiştir³⁰⁴.

Aramalı inceleme neticesinde ortaya çıkan maddi ve manevi zararların bazı şartların gerçekleşmesi halinde tazmin edilmesi gerekir. Anayasaya³⁰⁵ göre resmi görevlilerce yapılan haksız işlemler nedeniyle doğan zararların devlet eliyle tazmin edilir. Yine Anayasa m. 125’te idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, idarenin kendi eylem ve işlemleri nedeniyle ortaya çıkan zararları ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir (Anayasa (Any.) m. 125/1-7). Anayasa’ya

³⁰¹ YCGK, E. 2009/160 K. 2009/264 T. 17.11.2009(Lexpera); Anayasa Mahkemesi, adli aramanın hukuka aykırı şekilde icra edildiği ve elde edilen delilin tek ve belirleyici delil olarak kullanıldığı olayda aramanın icrasındaki “kanuna aykırılığın” yargılamanın bütünü yönünden adil yargılanma hakkını ihlal eder nitelikte olduğuna karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi Kararı, 1. Bölüm, Başvuru No: 2013/6183, T. 19.11.2014. (Lexpera)

³⁰² Bakınız, Yargıtay 11. CD., E. 2016/4454, K. 2016/4380, T. 11.5.2016 (Lexpera); Yargıtay 11. CD., E. 2017/8495, K. 2019/4124, T. 29.4.2019. (Lexpera)

³⁰³ YCGK, E. 2017/961, K. 2019/622, T. 22.10.2019. (Lexpera)

³⁰⁴ Yargıtay 11. CD., E. 2016/6993, K. 2018/6108, T. 3.7.2018. (Lexpera)

³⁰⁵ Anayasa m. 40/3 “Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”

göre idarece ödenen tazminatlara ilişkin olarak kusurlu hareket eden memur ve diğer kamu görevlilerine rücu edilmesi zorunludur (Any. m. 129/5). Tüm bu düzenlemelere göre hukuka aykırı olarak icra edilen aramalı inceleme nedeniyle ortaya çıkan zararların tazmini devletten talep edilebilir.

Koruma tedbiri olan aramalı inceleme neticesinde ortaya çıkan zararın tazmininde Koruma tedbirleri nedeniyle tazminat taleplerine ilişkin olarak izlenecek usulün düzenlendiği CMK m. 141 ve devamı doğrultusunda hareket edilmelidir. CMK m. 141/1-i''de, arama kararının icrasındaki ölçüsüz davranışlar tazminat sebebi olarak kabul edilmiştir. Buna göre arama kararının verilmesindeki ya da arama işlemin koşullarındaki ölçsüzlükler bu madde kapsamına girmemektedir³⁰⁶³⁰⁷. Bu taleplerinin Devlete yöneltilmesi gerekir (CMK m. 141/1-2).

Danıştay koruma tedbiri nedeniyle uğranılan zararın tazmini için idari yargıda açılan bir davada davanın, CMK m. 141 ve 142 uyarınca adli yargıda görülmesi gerektiğini, bu nedenle davanın esasına girilmeden görevsizlik nedeniyle reddine karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir³⁰⁸. CMK m. 141 kapsamına girmeyen zararlara ilişkin olarak da örneğin ihbar olmaksızın yapılan bir aramalı inceleme neticesinde suç delillerine ulaşılamazsa doğrudan bu duruma ilişkin bir düzenleme olmadığı için genel hükümler çerçevesinde hareket edilerek devlet aleyhine tazminat davası açılması mümkündür³⁰⁹.

657 sayılı Kanun m. 13/1'e göre, kamu hukukuna tabi görevden kaynaklanan zarara ilişkin olarak açılacak olan davanın personel aleyhine değil; ilgili kurum aleyhine, idari yargıda tam yargı davası olarak açılması

³⁰⁶ ÖZTÜRK, Bahri/EKER KAZANCI, Behiye/SOYER GÜLEÇ, Sesim, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2019, s. 365.

³⁰⁷ Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir davada yapılan arama işleminin elverişli ve gerekli olduğunu bu nedenle arama işleminin ölçsüz olmadığı ve olayda hak ihlali gerçekleşmediği fakat yargılama sonunda tazminat talebine ilişkin ayrıca dava açılabilceği yönünde değerlendirmede bulunmuştur. Bakınız, Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/20, Karar Tarihi: 15/11/2018, Resmî Gazete Tarihi: 7 Aralık 2018, Resmî Gazete Sayısı: 30618. (Kazancı)

³⁰⁸ Danıştay 10. Daire, E. 2012/6823, K. 2015/3671, T. 9.9.2015. (Kazancı)

³⁰⁹ HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 154; Aynı Yönde, AYDIN, s. 154.

gerekir³¹⁰. Fakat aramalı incelemeyi adli kolluk kapsamında yer alan bir koruma tedbiri olarak kabul ettiğim için CMK m. 141 kapsamına girmeyen tazminat taleplerinin adli yargıda açılacak bir tazminat davasıyla sürülebileceği kanaatindeyim³¹¹.

Konuya ilişkin olarak Danıştay verdiği bir kararında; fonksiyonel olarak yasama ve yürütme birbirinden bağımsız organlar olup yargı mercileri olan hâkim ve savcılar, yargılama etkinlikleri kapsamında yaptıkları görevleri nedeniyle idarenin ajanı sıfatını taşımadığı, yargının, yargılama süreciyle ilgili faaliyetleri Anayasa m. 125'te değinilen "idari eylem ve işlemler" kapsamına girmediği, Hâkim ve savcıların yargılama fonksiyonu içinde kalan işlemlerinden kaynaklanan zararların CMK m. 141 ve devamı kapsamında talep edilmesi gerektiğini belirtmiştir³¹². Sonuç olarak aramalı incelemenin hâkim kararıyla icra edilen ve yargı fonksiyonu içerisinde yer alan bir işlem olması nedeniyle bu işleminden kaynaklanan zararlara ilişkin olarak idari değil adli yargıda dava açılması gerektiği kanaatindeyim.

CMK m. 134 kapsamında gerçekleştirilen arama işlemi nedeniyle uğranılan zararların tazmini noktasında açık bir düzenleme yoktur. Bir görüşe göre m. 134 özel bir arama ve elkoyma şekli olduğu için açıkça zikredilmese de CMK m. 141 uyarınca zarar tazmini talep edilebilir³¹³. Yine burada da CMK m. 141 kapsamına girmeyen zararların tazmini için genel hükümler doğrultusunda devlet aleyhine tazminat davası açılması gerektiği kanaatindeyim.

Aramalı inceleme sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesi hukuka aykırı olarak icra edilmiş ise, bu işlemlere dayanılarak yapılan tarhiyat ve ceza kesme gibi işlemler de hukuka aykırı hale gelir. Bu nedenle bu işlemlerin iptali için vergi mahkemesinde iptal davası açılabilir³¹⁴.

³¹⁰ GÖZLER, Kemal/KAPLAN, Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, 19. Baskı, Bursa, 2017, s. 758.

³¹¹ Burada aramalı incelemede hizmet kusurundan kaynaklanan zararlara karşı idari yargıda tam yargı davası açılması gerektiği yönünde görüş de bulunmaktadır. Bakınız, AKGÜL, s. 225.

³¹² Danıştay 10. D., E. 2015/98, K. 2015/541, T. 17.2.2015. (Lexpera)

³¹³ ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, s. 392.

³¹⁴ AKGÜL, s. 219.

Danıştay bir kararında Kaymakamın yazısı üzerine gerçekleştirilen arama ve elkoyma işlemini hukuka aykırı bulmuş ve usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyat ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin mahkeme kararını hukuka aykırı görmemiştir³¹⁵.

SONUÇ

Aramalı inceleme, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi sonucunu doğuran bir işlem olup kişilerin ekonomik varlığı ve ticari itibarına yönelik sonuçlar da doğurmaktadır. Konuya ilişkin düzenleme eski tarihli olup bazı değişikliklerin yapılması yerinde olacaktır.

VUK'da, CMK'dan farklı olarak gecikmesinde sakınca olan bir hal ile karşılaşılmaması durumunda nasıl hareket edileceği düzenlenmemiştir. Yapılacak bir düzenlemeyle bu boşluğun ortadan kaldırılması gerekir.

Yine VUK'da "Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma" işlemine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu da bir eksiklik olup konunun VUK'da açıkça düzenlenmesi gerekir.

VUK m. 142'ye göre kişi hakkında aramalı inceleme kararı verilebilmesi için bazı emarelerin varlığı aranmaktadır. Maddeyle belirtilen ölçünün açıkça kuvvetli suç şüphesi olarak düzenlenmesi gerekir. Böylelikle kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan güvence arttırılmış olacaktır.

VUK m. 142'de sayılan kişilerin "nezdinde ve bunların üzerinde" arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Burada arama yapılabilecek yerlere ilişkin olarak ya doğrudan CMK hükümlerine atıf yapılması ya da arama yapılabilecek yerlerin CMK'da olduğu gibi tek tek sayılmak suretiyle belirlenmesi daha yerindedir.

VUK m. 142/4'te aramalı inceleme yapılmasına sebep olan ihbarın asılsız çıkması durumunda, mükellefin talebi halinde, ihbarcının kimliğinin bildirilmesi zorunludur. Asılsız ihbar nedeniyle bir zarar doğmuş ise Devlet tarafından tazmin edilmeli veya bu ihbar suç teşkil ediyorsa bunun takibinin de doğrudan devlet tarafından yapılması gerekir. Bu nedenlerle m. 142/4'ün yürürlükten kaldırılması gerektiği kanaatindeyim.

³¹⁵ Danıştay 4. Daire, E. 2006/451, K. 2006/2009, T. 20.10.2006. (Kazancı)

Çalışmanın içeriğinde bahsedildiği üzere aramalı inceleme bir koruma tedbiridir. Aramalı incelemeyle suç işlenmesinin önlenmesi amaçlanıyor ise bunun için gerekli düzenlenmelerin yapılması gerekir. Mevzuattaki düzenleme bu haliyle suç işlenmesini önlemek amacıyla aramalı inceleme yapılmasına izin vermemektedir.

Aramalı incelemenin icrasından önce VUK'da yer alan hükümler olaya uygulanmalı, bir boşlukla karşılaşılması halinde CMK hükümleri doğrultusunda hareket edilmelidir. İşlemin icrasına ilişkin bu şekilde bir yol haritası ortaya konulmuş olsa da işlemin kendine has özellikleri bulunmaktadır. Bu nedenle bu özellikler temel alınarak işlemin VUK kapsamında ayrıntılı olarak yeniden düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyim.

KAYNAKLAR

- AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2016.
- AKDEMİR, Tuğçe/BAŞ, Eylem, “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 314, 2014, s. 126-136.
- AKGÜL, Harun, Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları, Yayınlanmış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2019, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, ET. 27.8.2020.
- AKIN, Emrah, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, Yaklaşım Dergisi, S. 167, 2006, s. 93-97.
- AKYILMAZ, Bahtiyar/SEZGİNER, Murat/KAYA, Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2017.
- ALPTÜRK, Ercan, “Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Bilgisayar Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi”, Maliye Postası Dergisi, S. 573, 2003, S. 94-99.
- AYDIN, Murat, Arama ve El Koyma, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2012.
- BAT, Yüksel, “Türk Vergi Hukukunda Arama”, Mali Hukuk Dergisi, C. 12, S. 139, 2016, s. 2103-2116.
- BAYKARA, Bekir, “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası, S. 277, 2004, s. 15-25. (Vergi Ceza Muhakemesi)
- BAYKARA, Bekir, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, s. 6, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf, ET. 6.7.2020.
- BIÇAK, Vahit, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2018.
- CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, On Beşinci Baskı, İstanbul, 2018.
- DAYIOĞLU, Ali, “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, Vergi Sorunları Dergisi, 1984, s. 100-107.
- ERYILMAZ, M. Bedri, Türk ve İngiliz Hukukunda ve Uygulamasında Durdurma ve Arama, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

- ERYILMAZ, Mesut Bedri, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- EVİRGİN, Selen, “*Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi*”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 2, S. 2, 2017, s. 137-156.
- GÖZLER, Kemal/KAPLAN, Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, 19. Baskı, Bursa, 2017.
- GÜLŞEN, Recep, “*Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Arama*”, Hukuki Perspektifler Dergisi, 2005, S. 3, s. 90- 96.
- HEPAKSAN, Engin/ÇEVİKCAN, Fatih/ÖZ, Ersan, “*Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği*”, Vergi Dünyası, S. 354, 2011, s. 149-157.
- KAHRAMAN, Mehmet, “*Koruma Tedbiri Olarak Adli Arama*”, Yargıtay Dergisi, C. 33, S. 3, Temmuz 2007, s. 327-390.
- KANTAR, Baha, Ceza Muhakemeleri Usulü, İstanbul Cumhuriyet Matbaası, Birinci Kitap, 2. Bası, İstanbul, 1944.
- KARABEYSER, Süleyman, “*Vergi Hukukunda Arama Müessesesi*”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 11, S. 124, 2016, s. 97-106.
- KARABOYACI, Abdullah, “*Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri*”, TBB Dergisi, S. 115, 2014, s. 211-242, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429>, ET. 22.7.2020.
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017. (Genel Vergi Hukuku)
- KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2018. (Delil Sistemi)
- KESKİN KİZİROĞLU, Serap, “*5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Basit Arama (Adli Arama)*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 58, S.1, 2009, s. 139-168, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/626609>, ET. 7.8.2020.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurlulma Yolları, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983.
- KOÇAK, Hakkı, “*Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun*”, Vergi Dünyası, S. 213, 1999, s. 60-69.
- KUNTER, Nurullah, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Sekizinci Bası, Büyükçekmece/İstanbul, 1986.

- KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku II. Kitap, Beta Basım Yayım, On İkinci Bası, İstanbul, 2003.
- KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU, Ayşe, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, 18. Baskı, İstanbul, 2010.
- KÜÇÜK, Arzu, “*Türk Vergi Hukukunda Aramalı İnceleme*”, Yargıtay Dergisi, S. 130, 1975, s. 153-194.
- ÖZBEK, Veli Özer, “*Organize Suçlulukla Mücadelede Ön Alan Soruşturmaları*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2002, C. 4, S. 2, s. 57-88, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754531>, ET. 10.8.2020.
- ÖZBEK, Veli Özer, CMK İzmir Şerhi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005. (İzmir Şerhi)
- ÖZBEK, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, On İkinci Baskı, Ankara, 2019.
- ÖZTÜRK, Bahri/EKER KAZANCI, Behiye/SOYER GÜLEÇ, Sesim, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2019.
- ÖZTÜRK, Bahri/TEZCAN, Durmuş/ERDEM, Mustafa Ruhan/SIRMA GEZER, Özge/SAYGILAR KIRIT, Yasemin F./ALAN AKCAN, Esra/ÖZAYDIN, Özdem/ERDEN TÜTÜNCÜ, Efser/ALTINOK WİLLEMİNS, Derya/TOK, Mehmet Can, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2019.
- PINAR, Burak/TAYLAR, Yıldırım, “*Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması*”, Ceza Hukuku Dergisi, C. 8, S. 21, 2013, s. 139-180.
- PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif/SARAÇOĞLU, Fatih, “*Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2014, s. 51-68, <http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php>, ET. 22.7.2020.
- SABAN, Nihal, “*Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama*”, Polis Dergisi, S. 36, 2003, s. 93-96.

- SABAN, Nihal, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, Tesev Yayınları, İstanbul, 2000.
- SANDALCI, Ulvi, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 37, 2019, s. 301-317, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/838556>, ET. 20.07.2020.
- SARISOY, Taner/GÖZCÜ, Hüseyin, “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Raporu, S. 233, 2019, s. 11-20, <http://vergiraporu.com.tr/upl-image/org/1279162.pdf>, ET. 17.7.2020.
- SOYASLAN, Doğan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2018.
- ŞEN, Ersan, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Arama ve Elkoyma”, <https://www.alomaliye.com/2017/03/22/vergi-usul-kanununa-gore-arama-elkoyma/>, ET. 22.7.2020.
- TAŞDELEN, Aziz, “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2003, s. 159 – 191, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754465>, ET. 21.7.2020.
- TEKİN, Fazıl/ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018.
- TOSUN, Ayşe Nil/ÖZDEN, Engin, “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, Maliye Dergisi, S. 166, 2014, s. 286-298.
- UĞUR, Hüsamettin, “Vergi Usul Kanununa Göre Adlî Arama”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 9, S. 92, 2014, s. 50-58.
- ÜN, Raci, “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I”, Yaklaşım Dergisi, S. 191, 2008, s. 67-70.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2006, s. 217-285, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/262640>, ET. 27.7.2020. (Takdir Yetkisi)
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 3, 2011, Susma Hakkı, s. 363-390,

- <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789446>, ET. 27.7.2020.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yasası?*, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2013. (Vergi Denetimi)
- YENİSEY, Feridun, *"Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar"*, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, Yayına Hazırlayanlar: Feridun Yenisey/Gülşen Güneş, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul, 2006, s. 173-194. (Vergi Hukuku)
- YENİSEY, Feridun, *"Yeni Arama Hukukumuz"*, Polis Dergisi, S. 37, Ekim/Kasım/Aralık 2003.
- YENİSEY, Feridun, *Kolluk Hukuku*, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2015.
- YENİSEY, Feridun, *Polis ve Hukuku Ceza Adalet Sisteminin İlk Aktörleri*, Niğde Polis Meslek Yüksek Okulu 23 Aralık 2005, Ulus Basım Yayın, İstanbul, 2006, s. 55-56.
- YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU, Ayşe, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2018.
- YERÇİ, Cahit, *"Aramalı Vergi İncelemesi"*, Vergi Sorunları, S. 250, 2009, s. 38-48.
- YILDIZ, Hayrettin, *"Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi"*, EÜHFD, C. XVII, S. 3-4, 2013, s. 129-154.
- YILMAZ, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Basımevi, 9. Baskı, Ankara, 2005.
- YOĞUN, İsmail, *"Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi"*, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, S. 461, 2006, s. 179-183.
- YORULDU, Mutlu/YORULDU, Nilüfer Zeybek, *"Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme"*, Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD), C.1, S. 1, 2016, s. 51-70, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/307236>, ET. 22.7.2020.
- YURTCAN, Erdener, *Ceza Yargılaması Hukuku*, Adalet Yayınevi, 14. Baskı, Ankara, 2017.
- YÜCESOY, Ayşe Aslı, *"Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı"*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.

135, 2018, s. 151-184, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-135-1754>.