

CEZA MUHALEMESİ KAPSAMINDA VERGİSEL ARAMA^(*)

Dr. Öğr. Üyesi Ömer ÇELEN^(**)

ÖZET

Vergisel arama (aramalı inceleme), Vergi Usul Kanunu (VUK) m.142 ila 147'de düzenlenmiş olup ceza muhakemesinde yer alan arama ve elkoymanın, vergi hukukundaki özel bir görünüş biçimidir. VUK'ta ayrıntılı ve muhatabı açısından daha korunaklı olarak düzenlenmiş olan vergisel arama müessesesinin uygulayıcılar tarafından yeterince uygulanmayıp doğrudan Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümlerine göre işlem yapılması nedeniyle bu işlemler sonucu elde edilen delillerin kanun yolu incelemesinde hukuka aykırılığına karar verildiği görülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olarak suç delili elde etme amacına yönelik olarak gerçekleştirilen bir işlem olması nedeniyle niteliği itibarıyla bir adli arama oluşturan vergisel arama, elkoyma işlemini de kapsayacak şekilde, CMK'dan farklı bir usul öngörülerek düzenlenmiştir. İdari makamın talebi üzerine sulh ceza hakiminin kararı ile gerçekleştirilecek arama işleminin kanunda gösterilen vergi idaresi yetkililerince gerçekleştirilecek olması kurumun vergi hukuku ve ceza muhakemesi hukukunun ortak konusu olarak ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Anahtar Kelimeler

Arama, Vergisel Arama, Adli Arama, Ceza Muhakemesi, Vergi Ceza Hukuku.

^(*) DOI: 10.33432/ybuhukuk.1117762 - Geliş Tarihi: 17.05.2022 - Kabul Tarihi: 13.01.2023.

^(**) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı,

E-posta: omercelen@hotmail.com; Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0003-0065-148X>.

TAX RESEARCH IN SCOPE OF CRIMINAL PROCEDURE

ABSTRACT

Tax search (examination with search) is regulated in Articles 142 to 147 of the Tax Procedure Law and is a special form for tax law of search and seizure in criminal procedure. The tax search, which is regulated in detail and more protective for the addressee in the Tax Procedure Law, is not sufficiently implemented by the implementation bodies, and the tax search is processed directly in accordance with the provisions of the Criminal Procedure Code. Therefore, it is seen that the evidence obtained because of these proceedings was decided to be unlawful in the legal remedy examination. Tax search, which constitutes a judicial search due to its nature as a process carried out for the purpose of obtaining criminal evidence in the crime of tax evasion, has been regulated by a different procedure from the Criminal Procedure Code so as to include seizure process. The fact that the search process, which will be carried out with the decision of the criminal judge of peace upon the request of the administrative authority, is carried out by the tax administration authorities as specified in the law, necessitates that tax search is considered as a common subject of tax law and criminal procedure law.

Keywords

Search, Tax Search, Juridical Search, Criminal Procedure, Tax Criminal Law.

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kişilerden karşılıksız aldığı parasal değerler olarak tanımlanmaktadır. Asli amacı kamu giderlerinin karşılanması olan vergi ödevinin mükellef ve sorumlularınca yerine getirilmesi ise vergi idaresinin temel görevini oluşturmaktadır. Ülkemiz vergi sisteminde vergi idaresi, bu temel görevini gerçekleştirirken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda düzenlenen yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yöntemlerine başvurmaktadır¹.

İnceleme konumuzu oluşturan vergisel arama (aramalı inceleme), VUK m.142 ila 147'de düzenlenmiş olup ceza muhakemesinde yer alan arama ve elkoymanın, vergi hukukundaki özel bir görünüş biçimini oluşturur. Anayasamızda güvence altına alınan temel haklardan özel hayatın gizliliği, kişi hürriyeti, mülkiyet, konut dokunulmazlığı ve vücut dokunulmazlığı haklarına müdahale mahiyetinde bulunan arama ve elkoymaya dair temel düzenlemelere yine Anayasa m.20 ve 21'de yer verilmiştir. Anayasa'nın mezkûr maddelerinde aramanın yapılabileceği haller ile gerçekleştirilme usulüne dair sınırlar belirlenmiştir.

Ceza muhakemesinde sıklıkla başvuru koruma tedbirlerinden olan arama ve elkoyma müesseseleri, VUK'ta ayrıntılı ve muhatabı açısından daha korunaklı² olarak düzenlenmiş olmasına rağmen bu müessesenin uygulayıcılar tarafından yeterince tanınmadığı kanaatindeyiz. Nitekim yakın tarihli Yargıtay ve bölge adliye mahkemesi kararlarıyla VUK'un mezkûr hükümlerinin uygulanması yerine, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) uyarınca gerçek-

¹ **Bilici, Nurettin** (2014) Vergi Hukuku, 34. Baskı, Ankara, Savaş, s. 81.

² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 02.10.2017 tarihli ve E: 2017/7764 K: 2017/6204 sayılı ilamı özetle: *"...Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nun 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve elkoyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirilmesine imkân sağlaması gerekirdi..."* şeklindedir. <<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>> s.e.t. 03.01.2018.

leştirilen arama işlemi neticesinde elde edilen delillerin hukuka uygun olmadığına hükmedilmektedir³.

³ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 02.10.2017 tarihli ve E: 2017/6923 K: 2017/6955 sayılı ilamı özetle: “...Ceza usul hukukunda, re’sen araştırma ilkesi ve vicdani delil sistemi geçerli olup, amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır. Maddi gerçek, hukuka uygun elde edilen her türlü delille ispatlanabilir. Anayasa’ya göre, kanuna aykırı olarak elde edilen bulgular delil olarak kullanılamaz (m.38/6). CMK uyarınca, yüklenen suç, ancak hukuka uygun şekilde elde edilmiş olan delillerle ispat edilebilir (m.217/2). Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse, reddolunur (m.206/2-a). Hükmün hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması, hukuka kesin aykırılık sebebidir (m.289). Açıklanan pozitif hukuk normları ve Yargıtay Ceza Genel Kurulu (29.11.2005, 2005/144 Esas, 2005/150 Karar, 17.11.2009, 2009/7-160 Esas, 2009/264 Karar) kararları ile aynı yöndeki Özel Daire Kararları karşısında; “hukuka aykırı biçimde” elde edilen deliller, Türk Ceza Yargılaması Hukuku sisteminde dikkate alınmaz. Bu husus, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinde yer alan ve Anayasamıza da eklenen (m.36) adil yargılanma hakkının gereğidir...”

Somut olayda sanıkların VUK’nın 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK’nın 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Anayasa’nın 38/6 maddesi ile CMK’nın 217/2 ve 289/1-i maddeleri gereğince hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen deliller hükme esas alınmaz. ... Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi denetmen raporu, sanığın işyerinde elde edilen sahte faturalar ve tüm dosya kapsamı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine, dolayısıyla hukuka aykırı arama elkoyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınmaz...” şeklindedir. (<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> s.t.e.: 03.01.2018).

Erzurum Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesinin 01.06.2017 tarihli ve E: 2017/157 K: 2017/890 sayılı ilamı özetle “... 213 sayılı Kanun’un 359. maddesi kapsamındaki bir suç soruşturmasında arama kararı ve aramanın gerçekleştirilmesi işleminin aynı Kanun hükümlerine göre yapılması gerekir. Aksi halde elde edilecek delil hukuka aykırı olacağından, hükme esas alınmayacaktır... Somut olayda CMK’nın 119/1 maddesi uyarınca arama yapılmasına ilişkin Şiran Sulh Ceza Mahkemesi’nin 06/09/2013 tarih ve 2013/78 D.İş sayılı kararı üzerine yapılan aramalar sonucunda delil oluşturabilecek fatura koçanları, pompa fişleri, gider belgeleri, satış raporları ve yevmiye defteri gibi belgeler ile sanığın işyerinde bulunan kamera kayıt cihazına el konulduğu... Hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen bu delilin değerlendirme dışında tutulması halinde sanığın cezalandırılmasına yeterli delil bulunmadığının anlaşılmasına rağmen, yetersiz gerekçelerle sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi...” şeklindedir. (Yayınlanmamış karara UYAP’tan ulaşılmıştır.).

Aynı yönde görüş için bkz. **Yenisey, Feridun/Nuhoglu, Ayşe** (2021) Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 416.

Çalışmamızda, ceza muhakemesinde arama ve elkoyma tedbirlerine dair genel açıklamalara yer verildikten sonra VUK m.142 ila 147’de düzenlenen arama ve elkoyma müesseseleri incelenecektir. Bu inceleme esnasında arama ve elkoymaya dair VUK’ta yer verilen özel düzenlemelere, bu düzenlemelerin CMK ile olan rabitasına, Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönergenin ilgili hükümlerine ve konu hakkındaki yargı kararlarına çalışma kapsamının el verdiği ölçüde ayrıntılı olarak değinilecek ve ayrıca konu üzerinde doktrin ve uygulamada ihtilafa düşülen bazı sorunlara dair görüşümüz ve çözüm önerilerimiz de ilgili bölümlerde sunulacaktır.

I. CEZA MUHAKEMESİ AÇISINDAN ARAMA VE ELKOYMA

Doğrudan veya dolaylı olarak delil elde etme yöntemi olan koruma tedbirleri⁴ soruşturma ve kovuşturmanın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi (ya da infazını mümkün kılması) amacıyla gerektiğinde zor kullanmak suretiyle başvuru- lan, Anayasa ve uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış temel hak ve hürriyetlere geçici müdahaleyi gerektiren işlemlerdir⁵.

Özel hayatın gizliliği başlıklı Anayasa m.20/2’de kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara elkonulamayacağı; konut dokunulmazlığı başlıklı m.21’de kimsenin konutuna dokunulamayacağı; mülkiyet hakkı başlıklı m.35’te herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Mezkûr hükümlerde bu hakların hangi hallerde ve ne şekilde sınırlandırabileceğine dair düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre 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 veya yine bu sebeplere bağlı olarak

⁴ Bkz. **Özbek, V. Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar** (2021) Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 222 vd.; **Öztürk, Bahri/Tezcan, Durmuş/Erдем, M. Ruhan/Gezer, Ö. Sırma/Saygılar Kırıt, Yasemin F./Alan Akcan, Esra/Özaydın, Özdem/Erden Tütüncü, Efser/Altınok Villemin Derya/Tok, M. Can,** (2021) Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 441 vd.; **Şahin, Cumhur/Göktürk, Neslihan,** Ceza Muhakemesi Hukuku I, 12. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 263 vd.; **Yenisey/Nuhoğlu,** s. 322 vd.

⁵ **Şahin/Göktürk,** s. 263.

gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri ile bu hakların sınırlandırılması mümkündür. Hâkim kararının bulunmadığı haller için Anayasa, yetkili merciin kararının yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulacağını ve hâkimin, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklayacağını; aksi halde, elkoymanın kendiliğinden kalkacağı düzenlemelerine yer vererek temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında hâkim kararına dayalı bir güvence sağlanmıştır.

Anayasa'nın mezkûr maddelerinde düzenlenen temel hak ve hürriyetlere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin "*Mülkiyet Hakkı*" başlıklı 1'inci maddesi ile "*Özel ve Aile Hayatına Saygı*" hakkı başlıklı 8'inci maddesinde de yer verilmektedir. Anayasa ve AİHS'in anılan hükümlerinin normlar hiyerarşisi gereği kanunlar ile daha alt düzeydeki düzenlemeler açısından da bağlayıcı olduğu tartışmasızdır. Bu itibarla öncelikle CMK olmak üzere arama tedbirine dair hüküm içeren Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, VUK, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu gibi kanunlar ile Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY) ve Suç Eşyası Yönetmeliği gibi daha alt düzey normlarla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması açısından Anayasa'da belirtilen sınırın aşılamayacağı da muhakkaktır.

Hukuk sistemimizde arama tedbiri, amacına göre yapılan bir tasnifle adli arama ve önleme araması olarak iki başlık altında incelenmektedir⁶. CMK'da bir koruma tedbiri olarak arama, m.116 ila 134'te elkoyma ile bir arada düzenlenmiştir. Adli arama, ceza muhakemesinde şüpheli ya da sanığın yakalanması veya suç delillerinin ya da müsadereye konu eşyanın ele geçirilmesi amacıyla kişilerin üzerinde, eşyalarında, konut veya işyerleri vb. mekânlarda gerçekleştirilen araştırma işlemidir⁷. Arama işlemi sonrasında gerçekleştirilecek olan elkoyma ise

⁶ Centel, Nur / Zafer, Hamide (2022) Ceza Muhakemesi Hukuku, 21. Baskı, İstanbul, Beta, s. 455; Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 291.

⁷ Yenisey/Nuhoğlu, s. 409; Şahin/Göktürk, s. 321.

Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği 5'inci maddesinde adli arama: "*bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makûl 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 konu-*

ceza muhakemesinde delil olabilecek veya müsadere konusu eşyanın kişinin rızası hilafına elinden alınmasıdır⁸.

İkinci arama türü olan önleme araması ise millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespiti amacıyla, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülkî âmirin yazılı emriyle mevzuatta belirtilen bazı yerlerde (toplantı ve gösteri yürüyüşlerinin yapıldığı yerde veya yakın çevresinde, halkın topluca bulunduğu veya toplanabileceği yerlerde, umumî veya umuma açık yerlerde veya öğrenci yurtlarında veya eklentilerinde, yerleşim yerlerinin giriş ve çıkışlarında, her türlü toplu taşıma veya seyreden taşıt araçları gibi), kişilerin üstlerinde, aracında, özel kâğıtlarında ve eşyasında yapılan arama işlemi olarak tanımlanabilecektir⁹.

II. VERGİSEL ARAMA

A. TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

İnceleme konumuzu oluşturan vergisel aramaya ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m.132 ila 137’de yer verilmiştir¹⁰. 1961 yılında ise bu hükümlerin birkaç maddesi değiştirilerek söz konusu müessese VUK m.142 ila 147’de yeniden düzenlenmiştir. Kanunda bir tanımına yer verilmemiş ise de yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu güne herhangi bir değişikliğe uğramayan bu maddelerden yola çıkılarak vergisel aramanın “*ihbar üzerine veya yapılan vergi incelemesinde, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin ortaya çıkması halinde, bu mükellef veya vergi kaçakçılığıyla ilgisi görülen diğer şahıslar*

tunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemi” olarak tanımlanmaktadır.

⁸ Şahin/Göktürk, s. 331; Centel/Zafer, s. 473.

⁹ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.19. Ayrıca bknz. Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 291; Centel/Zafer, s. 463 vd.

¹⁰ Erdem, Tahir (2011) 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi, Ankara, Yaklaşım, s. 161.

nezdinde (ikamet, işyeri, vb.) ve üzerinde, sulh ceza hâkimi veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısı kararıyla arama yapılması ile arama neticesinde elkonulan defter, belge ve sair kayıtların vergi incelemesine tabi tutulması” olarak tanımlanması mümkündür¹¹.

VUK’un mezkûr maddelerinin düzenlendiği bölüm başlığı elkoyma ifadesine yer verilmeksizin arama olarak adlandırılmasına rağmen vergisel aramanın, ceza muhakemesi anlamındaki arama ve elkoyma tedbirlerinin birlikte düzenlendiği kendine özgü (sui generis) bir tedbir olduğu madde içeriklerinden anlaşılmaktadır¹². Şöyle ki, VUK m.143 ila 145’te aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların ayrıntılı bir tutanakla tespit edilmesi ve bunlar üzerindeki incelemenin en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine yine tutanakla iade edilmesi öngörülmektedir.

Arama sonucu elde edilen belgeler üzerinde incelemelerin üç ay içinde bitirilmemesi halinde sulh ceza hakimince sürenin uzatılması mümkündür. Aynı şekilde arama esnasında tespit edilen kanuna aykırılıkların yer aldığı tutanağın mükellefçe imzalanmaması halinde, tespite dayanak defter veya vesikaların ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe verilmemesini öngören düzenleme, maddenin elkoyma işlemini de kapsadığını göstermektedir. VUK m.145’in son fıkrasında da defter ve vesikaların suç delili teşkil etmesi halinde mükellefe iadesinin mümkün olmadığı açık bir şekilde ifade edilmektedir. Bu itibarla farklı usulî hükümler içerse de bu düzenlemeler özü itibarıyla elkoyma mahiyetindedir.

¹¹ **Daşdelen, Aziz**, (2003) “Vergisel Arama” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 5, S: 2, s. 166; **Erol, Ahmet**, (2009) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-I”, Yaklaşım Dergisi, S: 197, s. 22; **Pınar, Burak / Taylar, Yıldırım**, (2013) “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, C: 8, S: 21, s. 139-180, s. 142.

¹² **Ağar, Serkan** (2016) Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, Seçkin, s. 329; **Öz, Ersan/Çevikcan, Fatih/Hepaksaz, Engin** (2011) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği” Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, S: 354, s. 150; **Şen, Ersan**, <Vergi Usul Kanununa Göre Arama ve Elkoyma, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/2287563-vergi-usul-kanununa-gore-arama-ve-elkoyma>>, s.e.t. 08.12.2017); **Yaşın, Mehmet** (2009) “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I”, Yaklaşım Dergisi, S: 199, s. 55.

B. VERGİSEL ARAMANIN AMACI

VUK'ta yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört çeşit denetim mekanizması bulunduğu yukarıda belirtilmişti. Çalışma konumuza oluşturan vergisel arama, esasen vergi incelemesinin nitelikli bir halini oluşturmaktadır. VUK m.134'te belirtildiği üzere vergi incelemesiyle genel olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve ödenmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Bu genel amacın, incelemenin aramalı olarak gerçekleştirilmesinde de geçerli olduğu tabiidir. Ancak, yine yukarıda zikredildiği üzere Anayasal koruma altında olan temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına dair bir hal olan arama ile bu genel amacın ötesinde ceza muhakemesi anlamında suç delillerinin elde edilmesinin hedeflendiği kanaatindeyiz¹³. Ayrıca, vergisel aramanın konusunu kişiler değil, sadece defter ve vesikalar oluşturacağından ceza muhakemesinden farklı olarak şüphelinin yakalanması amacıyla vergisel arama yapılması mümkün değildir¹⁴.

VUK m.359 ila 363'te vergi suç ve cezaları düzenlenmiştir. Bu suçlardan bizzat mükellefe dönük olanı ise m.359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçudur. Bu itibarla, vergisel aramanın asli amacının, vergi kaçakçılığı suçuna dair diğer denetim yollarıyla elde edilemeyen delillerin temini olarak özetlenmesi mümkündür. Genel kanaat vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçlarında vergisel arama tedbirine başvurulamayacağı yönündedir¹⁵. Kanaatimizce de VUK m.359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları dışında vergisel aramaya başvurma olanağı bulunmamaktadır. Vergisel arama bir adli işlem olup kabahat niteliğindeki eylemler açısından da bu tedbire başvurulması mümkün değildir.

Aksi görüşte olan *Erdem*, VUK m.142'de geçen "bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler" ibaresinin VUK m.359'da düzenlenen vergi kaçak-

¹³ Benzer yönde görüş için bkz. **Alpsoy, Zeliha** (2021) "Vergi Hukukunda Arama İşlemi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 1, s. 429.

¹⁴ **Yücesoy, A. Aslı** (2018) "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", TBB Dergisi, S: 135, s. 154; **Pınar/Taylar**, s. 146.

¹⁵ **Doğrusöz, A. Bumin** (2010) "Aramalı Vergi İncelemesi" Yaklaşım Dergisi, S: 206, s. 31; **Alpsoy**, s. 427; **Ağar**, s. 332; **Öz/Çevikcan/Hepaksaz**, s. 153; **Daşdelen**, s. 167; **Yücesoy**, s. 159; **Pınar/Taylar**, s. 148.

çılığı suçuna işaret etmediğini, tarihsel süreç de nazara alındığında arama müessesesinin suç tespiti için değil, devletin vergi alacağını korumak ve doğru vergilendirmeyi sağlamak amacıyla düzenlendiğini savunmakta ve bu aramanın Anayasal temellerini de Anayasa m.20 ve 21’de yer verilen kamu düzeni ile başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması gerekçesiyle açıklamaktadır¹⁶. *Akkoca* da aynı görüştedir¹⁷. Ancak belirttiğimiz üzere bu görüşe katılmamaktayız. Şöyle ki, Devletin sadece vergi alacağını korumak maksadıyla, arama ve elkoyma tedbirleriyle temel hak ve özgürlüklere müdahale edebileceğinin kabulü isabetli değildir. Anayasa m.13’te yer verildiği üzere temel hak ve özgürlüklere dair sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. *Erdem*’in savunduğunun aksine vergi alacağını korumasının kamu düzeni ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması kapsamında değerlendirilemeyeceği kanaatindeyiz. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasındaki geniş bir yoruma dayanan aksi düşünce Anayasa m.13’te belirtilen ölçütlerle bağdaşmayacaktır. Yargıtay da vergisel aramanın adli arama mahiyetinde¹⁸ ve VUK m.359’da tanımlanan suça ilişkin olduğuna hükmetmektedir¹⁹.

¹⁶ **Erdem**, s. 163-165.

¹⁷ **Akkoca, Muhammed Şükrü** (2015) “Aramalı İnceleme ve Avukatların Aranması”, E-Yaklaşım Dergisi, S: 271, s. 625.

¹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E: 2016/8717 K: 2017/7481 sayılı ilamı özetle “*Ceza muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku’nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibariyle adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır.*” şeklindedir. <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/s.t.e.: 03.01.2018>). Bu faaliyetin adli kolluk faaliyeti olarak nitelendirilemeyeceği yönündeki görüş için bkz. **Yücesoy**, s. 160.

¹⁹ Yargıtay 19. Ceza Dairesinin 25.11.2015 tarihli ve E: 2015/8888 K: 2015/7752 sayılı ilamı özetle “*CMK’nın 116 ve devamı maddelerinde “arama ve elkoyma” işlemine dair usul ve esaslar düzenlenmiş ise de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki suçlar yönünden anılan Kanun’un 142 ve devamı maddelerinde aramanın usul ve şartları ayrıca hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden ta-*

III. VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI

A. VERGİSEL ARAMAYA İHTİYAÇ DUYULMASI

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması, inceleme elemanında vergisel arama yapma ihtiyacını doğurabilecektir. Bu kanaat vergisel aramanın ilk şartıdır.

“*Bildirim, haber verme*” anlamlarına gelen ihbar²⁰, ceza muhakemesi hukukunda şikâyete tabi olmayan bir suçun işlendiğinin yetkili makamlara haber verilmesi olarak anlaşılmaktadır²¹. Vergi hukukunda ise ihbar, vergi kayıp veya kaçağına ilişkin olayın yetkili mercilere bildirilmesidir.

İhbarın şekli açısından VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde, bildirim 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine uygun olarak yapılması gerektiği görüşü yaygındır²². Bu görüş uyarınca, ihbara itibar edilip edilmeyeceği hususunda 3071 sayılı Kanun hükümleri uyarınca değerlendirme yapılmalıdır. Görüşün gerekçesi ise, VUK m.142'nin son fıkrasında yer verilen “*İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.*” düzenlemesi nedeniyle muhbire ulaşılabilecek bilgilerin var olması gerekliliği şeklinde açıklanmaktadır. Bu gerekliliğin istisnasına ise 2014/12 sayılı Başbakanlık Genelgesinde yer verilmiştir. Genelge uyarınca kimlik ve iletişim bilgilerine dair lüzumlu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılmış başvurular ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir²³.

lepte bulunacak, arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemini genel kolluk görevlileri değil, vergi inceleme elemanları gerçekleştirecektir” şeklindedir. <<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>> s.e.t. 03.01.2018.

²⁰ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 11.05.2022.

²¹ **Özbek/Doğan/Bacaksız**, s. 154; **Centel/Zafer**, s. 104.

²² **Ün, Raci** (2008) “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları - I”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 191, s. 69; **Taşdelen**, s. 168; **Ersan/Çevikcan/Hepaksaz**, s. 156.

²³ <https://www.basbakanlik.gov.tr/genelge_pdf/2004/2004-0320-01327.pdf> s.e.t. 03.01.2018.

Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair ihbarlarda 3071 sayılı Kanunun katı şekilde uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.

Vergi idaresine yapılacak ihbarlar her ne kadar CMK m.158 anlamında bir ihbar mahiyetinde olmasa da sonuçları itibariyle bir suça ilişkin incelemeyi gerektirecek hususlar ihtiva etmesi durumunda anonim şekilde, telefonla, imzasız mektupla vb. şekillerde yapılan ihbarlar gibi bu kanunun re'sen öğrenmeye dair 160'ıncı maddesi uyarınca dikkate alınması gereken bir husus olacaktır²⁴. Bu maddede yer verilen *“Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar”* düzenlemesi uyarınca nasıl Cumhuriyet savcılarında re'sen soruşturma ödevi verilmiş ise aynı şekilde söz konusu bildirim idare tarafından kendiliğinden öğrenme olarak değerlendirilmesi gerekir. Zira VUK m.142 hükmünde aramanın *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması”* halinde yapılacağı öngörülmektedir. VUK m.134 hükmü ile *“incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil”* edilebileceği belirtilmekle re'sen vergi incelemesinin ihbar ya da şikâyet üzerine yapılma zorunluluğu olmadığını, re'sen inceleme kararı alınabileceğini göstermektedir.

Her ihbar bu açıdan ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmede 15/8/2017 tarihli ve 694 sayılı Kanun Hükmünde Kararname m.145 ile CMK m.158'e eklenen altıncı fıkranın da bir ölçüt olabileceği kanaatindeyiz. Lekelenme hakkı koruyan söz konusu düzenleme uyarınca ihbar konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikâyetin soyut ve genel nitelikte olması durumunda kişilere şüpheli sıfatı dahi verilmeksizin soruşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilecektir. Netice olarak ihbar üzerine doğrudan arama tedbirine başvurulması zaten beklenilmediği için somut nitelikteki ihbarların vergisel aramada

²⁴ Centel/Zafer, s. 104.

kolluk vazifesi gören inceleme elemanlarınca tahkikata konu edilmesi ve neticesine göre de lüzumlu bulunması halinde arama tedbirine başvurulması gerektiği kanaatindeyiz.

Vergisel arama, olağan vergi incelemesi esnasında vergi inceleme elemanının vergi kaçakçılığına dair emarelere rastlaması nedeniyle ortaya çıkması da mümkündür. Bu halde inceleme elemanı, olağan denetim yollarıyla kaçakçılık suçuna dair sübuta ulaşılamayacağı ve bu nedenle arama yapılması gerektiği kanaatine varmalıdır.

Gerek ihbar üzerine gerekse re'sen oluşan vergisel arama görüşünde temel ölçütlerden ilki bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması iken diğeri ihbar veya incelemede tespit edilen bu emarelerden yola çıkılarak konunun normal vergi incelemesiyle ortaya çıkarılmasının mümkün olmaması ve bu nedenle kanıtların ancak arama ile elde edilebileceğine dair kanaatin oluşmasıdır²⁵.

“*Emare*” sözcüğünden ne anlaşılması gerektiği de önemlidir. Emare, sözlük anlamıyla belirti, iz, ipucu anlamlarındadır²⁶. Vergisel arama kararını oluşturan emarenin CMK m.116 ile AÖAY m.6'da düzenlenen makul şüphe kavramıyla özdeş olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz²⁷. Yönetmeliğin mezkûr maddesine göre 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 belirlenecektir. Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması ve şüphenin somut olgulara dayanması şarttır²⁸.

²⁵ Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge m.5 ve 7.

²⁶ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 11.05.2022.

²⁷ Benzer yönde görüş için bkz. **Yücesoy**, s. 60.

²⁸ Bkz. **Öztürk ve arkadaşları**, s. 506; **Yenisey/Nuhoğlu**, s. 412.

B. VERGİSEL ARAMA TALEBİNDE BULUNULMASI

Vergisel aramanın yapılabilmesi için, inceleme elemanınca, arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminde gerekçeli olarak yazılı talepte bulunulması gerekmektedir. Talebin gerekçesini inceleme elemanının ihbar üzerine incelediği vergi dosyalarından ya da re'sen yürüttüğü inceleme esnasında elde ettiği emareler ile bunlara dayalı görüşleri oluşturacaktır.

Talep yazısında, gerekçe dışında arama kararının talep edildiği yer ve zamana da açıkça yer verilmelidir. Ayrıca, aramanın bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde gerçekleştirilmesi gerekmekte ise arama talebinde VUK m.147 delaletiyle CMK m.134 nazara alınarak buna ilişkin gerekçeye ve isteme ayrıca yer verilmesi gerekmektedir.

Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge m.17 ve 18'de talep yazısının hazırlanmasına ve arama kararının alınmasının usulüne dair düzenlemelere yer verilmiştir²⁹.

C. VERGİSEL ARAMA KARARININ ALINMASI

Vergisel arama kararını verme yetkisi sulh ceza hâkimliklerine aittir. VUK m.142/3'te özel bir yetki kuralına yer verilerek irtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine

²⁹ “Arama kararı talep yazısının hazırlanması

MADDE 17- (1) Arama kararı için Cumhuriyet Başsavcılığına hitaben yazılan gerekçeli yazıda;

a) Vergi kaçırıldığına ilişkin delillerin ancak arama yapılması yoluyla elde edilebileceği hususu ile 27'nci maddenin birinci fıkrasında belirtilen hususlar açık biçimde ortaya konulur.

b) Nezdinde arama yapılması düşünülen kişilerle ilgili olarak neden arama yapılması gerektiği hususu açık olarak belirtilir.

c) Arama yapılacak yerlerin adresi ve bu yerlerde arama yapılmasının zorunluluğu açıklanır.

ç) Kara, deniz ve hava taşıtlarında arama yapılması durumunda, bunların tescil kayıtlarından faydalanılarak bu araçlara ait belirleyici bilgiler ile arama gerekçelerine yer verilir.

Arama kararının alınması

MADDE 18- (1) Arama kararı isteme yazısı Vergi Müfettişince Cumhuriyet Başsavcılığına elden götürülür.

(2) Sulh yargıcına intikal ettirilen arama talebine ilişkin karar elden alınır.”

karar vermeye yetkili olan sulh ceza hakimliğinin tüm aramalar hakkında da karar vermeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

VUK m.142 ve CMK m.119 birlikte değerlendirildiğinde arama kararında; hakkında arama kararı verilen mükellef veya kaçakçılık suçuyla ilgili görülen diğer kişilerin kimlik bilgileri, arama konusu defter ve belgelerin kapsamı, aramanın nedenini oluşturan fiil, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya, karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresinin açıkça gösterilmesinin gerektiği sonucuna ulaşılabileceği kanaatindeyiz. AÖAY m.7’de bu bilgilere ilaveten “*aranılacak eşyanın elde edilmesi hâlinde elkonulup konulmayacağı*” hususunun da kararda belirtilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu düzenleme bazı yazarlarca arama kararının elkoyma kararını da içerir hale getireceğinden kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir³⁰. Ancak bu eleştirinin vergisel arama için geçerli olmadığı kanaatindeyiz. Zira, VUK m.143’ten, vergisel aramanın elkoymayı da içerir bir şekilde düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Sıklıkla belirtildiği üzere arama işlemi temel hal ve hürriyetlere tesir eden bir tedbir olduğundan arama kararının içeriği oldukça önemlidir. Bu nedenle vergisel aramanın gerçekleştirileceği yer ve zamana, kararda açıkça ve eksiksiz yer verilmedir. Vergisel arama mükellef ya da suçla ilgili diğer şahısların üzerlerinde, araçlarında, konut veya işyeri gibi mekanlarında, mükellefin muhasebe kayıtlarına ilişkin defter ve belgelerin muhasebecisinde bulunması halinde muhasebeciye ait büro vb. yerlerde gerçekleştirilebilecektir. Ancak kararda zikredilmeyen bir yerde yapılan arama neticesinde ele geçirilen deliller hukuka aykırı olacaktır.

Vergisel aramanın zamanı hususunda da VUK’ta herhangi bir hüküm bulunmadığından CMK’daki hükümlerin uygulanması gerekmektedir. CMK m.118 uyarınca suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller dışında konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde vergisel arama yapılamayacaktır. Ancak gündüz başlayan aramaya gece vakti devam edilebilecektir³¹.

³⁰ Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 311.

³¹ Benzer yönde görüş için bkz. Yücesoy, s. 160.

Önemli bir husus da talep bulunması ve koşulların oluşması halinde, bilgisayar ve bilgisayar programları ile kütüklerinde arama gerçekleştirilmesine izin verildiği hususunun arama kararında açıkça belirtilmesi gerekliliğidir. Çünkü CMK m.134'te bu arama biçimi özel olarak düzenlendiğinden, CMK m.119 uyarınca alınacak arama kararında ayrıca zikredilmedikçe bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama gerçekleştirilemeyecektir.

Avukat bürolarında arama ve elkoyma da CMK m.130'da özel olarak düzenlenmiştir. Mükellef ya da kaçakçılıkla ilgili diğer şahsın avukat olması ve bürosunda arama yapılacak olması halinde bu madde hükümleri işlerlik kazacaktır. Madde uyarınca avukat büroları ancak mahkeme kararıyla ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının denetiminde, baro başkanı veya onu temsil eden bir avukatın da aramada hazır bulundurulmasıyla aranabilecektir³².

Arama talebinin her zaman kabul edilmeyeceği muhakkaktır. Kararın reddi halinde izlenecek usule dair VUK'ta herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Ancak, VUK m.147 delaletiyle, sulh ceza hakimliğince arama talebinin reddine karar verilmesi halinde, Cumhuriyet savcısınca CMK m.267 uyarınca bu kararın kaldırılması istemiyle itirazda bulunulması mümkündür. İtiraz mercii, CMK m.268/3-a³³ hükmüne göre belirlenecektir.

D. GECİKMESİNDE SAKINCA BULUNAN HALLERDE VERGİSEL ARAMA

Vergisel aramanın düzenlendiği VUK m.141 ila 147'de gecikmesinde sakınca bulunan hale ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla beraber VUK m.147'de *“bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.”* hükmü yer almaktadır.

³² Bkz. **Öztürk ve arkadaşları**, s. 512 vd.

³³ *“Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir”*

CMK m.119/1 ile aramaların hakim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile gerçekleştirilebileceği öngörülmüştür. Gecikmesinde sakınca bulunan hâl kavramı AÖAY m.4'te “*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 hâli*” olarak tanımlanmaktadır³⁴.

Gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin CMK hükümlerinin vergisel aramada uygulanıp uygulanamayacağı tartışmalı bir husustur.

Bir görüşe göre VUK'da düzenlenmemiş olsa da VUK m.147 uyarınca CMK'nın ilgili hükümleri işlerlik kazanacağından gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının emriyle arama yapılabilecektir³⁵. Diğer görüş ise Danıştay kararından yola çıkarak arama kararının sadece sulh ceza hakimliğinden istenebileceği yönündedir³⁶.

Görüşe dayanak teşkil eden Danıştay kararına konu olayda³⁷ hakim kararı olmaksızın gerçekleştirilen arama işleminin hukuka aykırı olduğuna hükmedil-

³⁴ Yönetmelikte gecikmesinde sakınca bulunan hal,

“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, milli 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 adli ve önleme aramaları bakımından ikiye ayrılarak tanımlanmaktadır. Yukarıdaki başlıklarda açıklandığı üzere vergisel aramalar, niteliği itibarıyla adli arama mahiyetinde bir arama oluşturmaktadır.

³⁵ Ersan/Çevikcan/Hepaksaz, s. 157; Taşdelen, s. 166; Yaşın, s. 56.

³⁶ Akkoca, s. 632.

³⁷ Danıştay 4. Dairesinin 20.10.2006 tarihli ve E: 2006/451 K: 2006/2009 sayılı ilamı özetle: “... İncelenen olayda, Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakim kararından, davacı-

miştir. Ancak söz konusu olaylarda gecikmesinde sakınca bulunması nedeniyle yapılan aramaların Cumhuriyet savcısı kararı ile değil mülki amir olan kaymakam kararı ile yapılmış olması gözden kaçırılmamalıdır. Vergisel arama, niteliği itibarıyla adli arama kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla VUK m.147 hükmü delaletiyle uygulanacak olan CMK m.119 hükmünün vergisel arama açısından uygulanmasında işlemin niteliğine uygun bir değerlendirme yapılmamıştır. Buna göre gecikmesinde sakınca bulunan bir halin varlığı durumunda hakim kararına başvurmaksızın Cumhuriyet savcısı, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılabilecektir. Söz konusu arama, bir adli arama olduğu için kolluk; idari kolluk olarak değil, adli kolluk olarak görev yapmaktadır. Zira maddede “*kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirileceği*” açık bir şekilde belirtilmiştir. Dolayısıyla bu işlem sırasında kaymakam kolluğun amiri konumunda bulunmadığından kaymakamın emri ile gerçekleştirilen bir arama işlemi hukuka aykırı olacaktır.

Bu itibarla isabetli olan Danıştay kararını yanlış yorumlayan ikinci görüşe katılmak mümkün değildir. Zira, VUK m.147 delaletiyle CMK m.119/1³⁸ nazara alındığında gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısının emriyle vergi inceleme memurlarınca arama yapılabileceğinde şüphe bulunmadığı

nın kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamının 28.1.2000 günlü ve B.07.4.DEF.4.39.25.30/618 sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine elkonulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere elkonulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...” şeklindedir. (UYAP) Benzer mahiyetteki kararlar için bkzn. Danıştay 4. Dairesinin 20.10.2006 tarihli ve E: 452-455 sayılı aynı ilamları.

³⁸ Fıkra metni, “*Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.*” şeklindedir.

kanaatindeyiz³⁹. Yargıtay 11. Ceza Dairesi de aynı görüştedir. Ancak Daire isabetli olarak gecikmesinde sakınca bulunan halin ispat edilmesini istemektedir⁴⁰.

IV. VERGİSEL ARAMANIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Vergisel aramaya yetkili olanlar VUK m.135'te belirtilmiştir. Maddeye göre 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 da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir.

VUK m.135'te sayılan kişilerin gerçekleştirdikleri vergisel arama işlemi ceza muhakemesi anlamında adli arama niteliğinde olduğundan bu işlemle ilgili olarak gerçekleştirdikleri faaliyet de adli kolluk faaliyetidir. Ayrıca VUK m.367'ye göre yaptıkları inceleme sırasında VUK m.359'da yazılı suçların işlendiğinin tespiti halinde ilgili raporun değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Yine VUK m.359'da yazılı suçların işlendiğinden sair suretlerle haberdar olan Cumhuriyet başsavcılığının ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi ve neticesinin beklenilmesi için kamu davasının açılmasının ertelenmesi gerekmektedir. Bu nedenlerle vergisel arama işlemi gerçekleştiren inceleme memurlarının vergisel suç kolluğu⁴¹ olarak adlandırılmasının isabetli olduğu kanaatindeyiz.

³⁹ Bu hususa ilişkin açık bir düzenleme yapılması gerektiğine ilişkin görüş için bkz. **Alpsoy**, s. 446.

⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 02.10.2017 tarihli ve E: 2017/7764 K: 2017/6204 sayılı ilamında özetle: “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'nın 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin 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 Asayiş Şube Müdürlüğü Yankesicilik Dolandırıcılık Büro Amirliğince sanığın VUK'nın 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nın 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır.” şeklindedir. <<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>> s.e.t. 03.01.2018.

⁴¹ **Taşdelen**, s. 167.

Vergisel aramanın genel kolluk tarafından gerçekleştirilmesi mümkün değildir⁴². VUK m.7⁴³ uyarınca arama işlemi esnasında görev alan kolluk personelinin arama işlemine katkısı sadece güvenliği sağlamakla sınırlı olacaktır. Arama işlemi bizzat m.135'te sayılan görevliler tarafından gerçekleştirilmelidir.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde yapılacak vergisel aramanın CMK m.134'e istinaden verilmiş bir karara dayalı olması gerektiği yukarıda belirtilmişti. Gerçekleştirilecek arama esnasında da CMK'nın mezkûr hükmüne ve AÖAY m.17'ye uygun hareket edilmelidir. Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge m.12 ve bilhassa m.27'de de bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde yapılacak vergisel aramaya dair ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Mükellef olan avukatın bürosunda da arama yapılabilir. Ancak, yukarıda zikredildiği üzere bu aramanın CMK m.130'a uygun olması gereklidir. Avukatların, arama kararında zikredilen ve incelenmesi gerekli görülen defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeleri gerekmektedir. İnceleme elemanları, serbest meslek makbuzlarını ve serbest meslek kazanç defterlerini inceleyebilir, iş yerinde çalışan sayısını tespit edebilir ve bu minvaldeki denetimlerini sürdürebilir. Ancak ortada, ağır cezayı gerektirecek bir suçüstü hali bulunmadığı için aramalı vergi incelemesi esnasında avukatın üzeri aranamayacaktır⁴⁴.

Avukat bürolarında yapılan aramalarda, arama konusu eşyanın avukatlık mesleğinden kaynaklı sır saklama yükümlülükleri kapsamında kaldığı ileri sürü-

⁴² “Ceza muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku’nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir.”; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2021/9749, K: 2021/6445, T: 14.09.2021.

⁴³ “İdarenin yardımı:

Madde 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.”

⁴⁴ Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi, <<http://web.e-baro.web.tr/uploads/27/bavi.pdf>> s.e.t. 11.05.2022.

lebilecektir. CMK m.130/2’de bu husus düzenlenmiştir. Fıkraya göre, arama sonucu elkonulmasına karar verilen şeyler bakımından bürosunda arama yapılan avukat, baro başkanı veya onu temsil eden avukat, bunların avukat ile müvekkili arasındaki meslekî ilişkiye ait olduğunu öne sürerek karşı koyduğunda, bu şey ayrı bir zarf veya paket içerisine konularak hazır bulunanlarca mühürlenir ve bu konuda gerekli kararı vermesi, soruşturma evresinde sulh ceza hâkiminden istenir. Hâkim elkonulan şeyin avukatla müvekkili arasındaki meslekî ilişkiye ait olduğunu saptadığında, elkonulan şey derhâl avukata iade edilir ve yapılan işlemi belirten tutanaklar ortadan kaldırılır. Bu fıkrada öngörülen kararlar, yirmidört saat içinde verilir⁴⁵.

V. VERGİSEL ARAMANIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDEN SONRAKİ İŞLEMLER

Vergisel aramanın gerçekleştirilmesinden sonra ele geçirilen defter ve belgeler ile sair delillerin kaydı, incelenmesi ve iade edilip edilmeyeğine dair hükümlere VUK m.143 ila 146’da yer verilmiştir. Bu maddeler, defter ve belgelere elkonulma ile suç delillerinin ele geçirilmesi amacıyla yapılacak incelemenin usulünü, mükellefin bu süredeki haklarını ve incelemenin neticelenmesini düzenlemektedir.

A. ARAMADA BULUNAN DEFTER VE BELGELERİN KAYIT ALTINA ALINMASI

Vergi Usul Kanunu’na göre aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar VUK m.143/1 gereği müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur. Düzenlemede öngörülen müfredatlı tespit, VUK md 143/2’de “*vesikalaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması*” olarak tanımlanmıştır.

CMK uyarınca yapılan aramalarda düzenlenecek tutanağın içeriğine adli arama tutanağı başlıklı AÖAY m.11’de yer verilmiştir⁴⁶. Bu düzenlemenin niteli-

⁴⁵ Bkz. Şahin/Göktürk, s. 352; Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 301 vd.

⁴⁶ Madde 11 - “... Tutanakta, a) Arama kararının tarih ve sayısı, hâkim kararı yoksa verilmiş olan yazılı emrin tarih ve sayısı ile emri veren merci,

b) Aramanın yapıldığı yer, tarih ve saat,

c) Aramanın konusu,

ğine uygun düştüğü ölçüde vergisel aramalarda da dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz. Zira, vergisel aramalar da adli arama niteliğinde olup VUK'ta arama tutanağının içeriğine dair ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemiştir.

Mezkur maddedeki temel kural, arama esnasında ele geçirilen defter ve belgelerin ayrıntılı bir şekilde tutanak altına alınmasıdır. Ancak, arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa bu işlemin daha sonra gerçekleştirilmesi de mümkündür. Buna ilişkin usule anılan maddenin üçüncü fıkrasında yer verilmiştir. Fıkra uyarınca arama tutanak tanziminin yapılamaması halinde, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konulacak veya kaplar (torba vb.) içinde daireye nakledilecektir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya torbaların aramayı yapan vergi inceleme görevlileri tarafından mühürlenmesi ve mümkün olması halinde mükellefin mührünün de bulunması şarttır. Mühürleme işlemleri tutanakla tespit edilmelidir. Arama işleminin sonraki münasip en kısa sürede mühürlerin mükellef huzuruyla tutanağa bağlanarak açılması ve aramada ele geçirilen defter ve belgelere ilişkin ayrıntılı tutanakların tanzim edilmesi gerekmektedir. Ayrıntılı tutanak örnekleri her durumda mükellefe verilerek imzası alınmalıdır.

Mükellefin aramada hazır bulunmaz veya mühürleme tutanağını imzadan imtina ederse bu husus aramayı yapan görevlilerce, mührün açılmasına ilişkin tutanağı imzadan imtina ederse de aramayı yapan görevli ve iki memur tarafından imzadan imtinaya dair tutanak tanzim edilmelidir (VUK m.143/4).

d) Aranılan kişinin kimlik bilgileri, adını söylemediği takdirde eşkâl bilgileri,

e) Araçta, konutta, işyeri ve eklentilerinde arama yapılmışsa, aracın plaka numarası, markası, konutun, işyerinin ve eklentilerinin açık adresi, su üstü aracının aranmasında su üstü aracının cinsi, ismi, sahibi ve kullananı, deniz aracının aranması hâlinde ise deniz aracının cinsi, ismi, donatısı, bağlama limanı, tonajı, acentesi, kaptanı ve arama mevkiî,

f) Aramanın sonuçları, elkonulan suç eşyasına ilişkin belirleyici bilgiler,

g) Aramada yakalanan kişiler varsa kimlik bilgileri, kimliği belirlenemiyorsa eşkâl bilgileri,

h) Arama sonucunda yaralanma veya maddî bir zarar meydana gelip gelmediği,

i) Arama işlemi yapanların adı, soyadı, sicili ve unvanı,

hususları yer alır...”

İnceleme işleminin daha sağlıklı gerçekleştirilmesi için aramada bulunan defter ve vesikaların inceleme memurunun çalıştığı yere nakli mümkündür.

VUK m.143'te açıkça zikredildiği üzere vergisel aramada ele geçirilen defter ve vesikaların zarar görmemesi için iyi saklanması gereklidir. Aksi halde meydana gelecek zarar idarece tazmin olunacaktır.

Vergisel arama sırasında, yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmayan diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilmesi halinde CMK m.138 uyarınca işlem yapılması, bu delilin muhafaza altına alınarak durumun Cumhuriyet Savcılığına derhâl bildirilmesi gerektiği kanaatindeyiz⁴⁷.

B. ARAMADA ELKONULAN DEFTER VE BELGELERİN İNCELENMESİ

Arama yapılan hallerde incelemenin ivedilikle ve hızlı bir şekilde yapılması gerekmektedir. VUK m.144'teki bu amir hüküm ile vergisel aramanın yol açabileceği kişi hak ve hürriyeti ihlalleri önlenmiş olacaktır. İncelemenin kısa sürede neticelenmesinin kişilerin lekelenmeme hakkı ve makul sürede yargılanma hakkının temini açısından olumlu sonuçlar doğuracağı kanaatindeyiz.

VUK m.145'te arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilerek bu eşyaların sahibine bir tutanakla geri verilmesi, incelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan bulunmaması halinde sulh ceza hakimi kararı ile bu sürenin uzatılabileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu sürenin birden fazla kez uzatılması da mümkündür. Ancak aramalı incelemelerin süresi, her koşulda VUK n. 140/1'in (6)'ncı bendinde düzenlenen süreden fazla uzatılamayacaktır. Bu düzenlemelerden, ceza muhakemesinin aksine vergisel aramada elkoyma işleminin geçici süreli olduğu ve nihayetinde azami bir haddinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

⁴⁷ Aynı yönde görüş için bkz. **Döner, B. Vehbi** (2018) "Vergi Araması Sırasında (VUK md.142 - 147) Rastlantı Sonucu Elde Edilen Bulguların (CMK md.138) Hukuki Niteliği", Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 4, S: 7, s. 131.

Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunacaktır. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya belgeler aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmeyecektir. İlgililerin tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydettirmeleri ve bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri almaları mümkündür.

Suç teşkil teşkil eden defter ve belgelerin teslimi hiçbir şekilde mümkün değildir. Bu defter ve belgeler hakkında kovuşturma aşamasında hükümle birlikte karar verilecektir.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilecektir. Bu hüküm CMK m.122/3'te yer verilen *“inceleme sonucu soruşturma veya kovuşturma konusu suça ilişkin olmadığı anlaşılan belge veya kâğıtlar ilgisine geri verilir”* düzenlemesi ile aynı mahiyettedir.

C. MÜKELLEFİN HAK VE ÖDEVLERİ

Vergisel aramanın, ceza muhakemesindeki arama ve elkoymadan ayrı kendine özgü yapısı nedeniyle VUK m.144'te aramanın muhatabı mükellef açısından bazı ödev ve haklara yer verilmiştir. Maddeye göre mükellef, ilgili memurun huzurunda, aramada ele geçirilen defterler ve vesikalar üzerinde inceleme yapmaya ve bunlardan suret ve kayıt çıkarmaya yetkilidir. İnceleme hakkı, örnek almaksızın sadece kayıtlara bakılarak izlenmesi anlamındayken, örnek alma hakkı ile elkonulan defterlerden suret çıkartılmasına olarak tanımlanmaktadır⁴⁸.

Bu yetki mükellef açısından kabahat ya da suç mahiyetinde isnat edilebilecek eylemlere karşı savunma hakkının kullanımını açısından önemli olduğu gibi mükellefin vergi ödevini yerine getirebilmesi açısından da önemlidir. Zira mezkur maddenin dördüncü fıkrasında belirttiği üzere defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini

⁴⁸ Taşdelen, s. 181.

kaldırmamaktadır. Bu nedenle mükellefin beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan çıkarmasına yönelik yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilecektir. Maddede mükellef için öngörülen olumlu bir düzenleme de beyanname verme süresinin uzamasıdır. Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacak ve ek süre bu müddetin sonundan başlayacaktır. Bu halde VUK m.13'ün 1 ila 3'üncü firkaları ve m.17 hükümleri de saklıdır.

Vergisel aramanın vergi hukuku açısından meydana getirdiği bir diğer sonuç da VUK m.146'da düzenlenmiştir. Madde uyarınca, arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle m.219 gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan ve bir aydan az olamayacak münasip bir süre içinde ikmal edilecektir. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere de intikal ettirebilecektir.

Gerek ihbar gerekse vergi inceleme elemanınca gerekli görülmesiyle yapılan talep üzerine verilen hakim kararına dayalı vergisel aramanın muhtelif surette hukuka aykırılıklar içermesi de mümkündür. Bu hallerde CMK m.141/1-i ve j bentleri uyarınca kişilerin maddi ve manevi her türlü zararlarını Devletten isteyebilecekleri kanaatindeyiz⁴⁹.

⁴⁹ "Tazminat istemi

Madde 141 - (1) Suç soruşturması veya kovuşturması sırasında; ...

i) Hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen, ...

j) Eşyasına veya diğer malvarlığı değerlerine, koşulları oluşmadığı halde elkonulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen, ... Kişiler, maddi ve manevi her türlü zararlarını, Devletten isteyebilirler."

Aynı yönde görüş için bkz. **Alpsoy**, s. 458.

SONUÇ

Ceza muhakemesinde suç delillerinin elde edilmesi açısından önemli tedbirler olan arama ve elkoymanın özel bir haline VUK m.142 ila 147'de yer verilmiştir. Anayasa'da güvence altına alınan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve mülkiyet haklarının hâkim kararıyla sınırlandırılmasına dair mezkûr maddelerde düzenlenen ve ceza muhakemesindeki arama ve elkoyma tedbirlerini birlikte barındıran vergisel arama tedbiri, VUK m.359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından işlerlik kazanabilecek istisnai bir tedbirdir. Vergisel aramanın amacı, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır.

Vergisel arama, ihbar üzerine veya yapılan olağan vergi incelemesinde vergi inceleme elamanının gerek duyması üzerine sulh ceza hâkimliğinin veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının kararı üzerine uygulanabilecektir. Arama kararının ifası genel kolluk tarafından değil, VUK m.135'te sayılan ve vergisel suç kolluğu olarak adlandırılan görevlilerce gerçekleştirilecektir. Ancak vergisel aramanın bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde ya da avukat bürolarında gerçekleştirilmesi halinde CMK'nın ilgili maddelerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında VUK'ta yer almayan haller için CMK'nın arama ve elkoymaya dair ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Vergisel aramanın gerçekleştirilmesinden sonra ele geçirilen defter ve belgeler ile sair delillerin kaydı, incelenmesi ve iade edilip edilmeyeğine dair hükümlere VUK m.143 ila 146'da yer verilmiştir. Bu hükümlere uygun hareket edilmesi de hukuka aykırı delil iddialarını önleyecektir.

Vergisel arama, ceza muhakemesindeki tedbirlere nazaran mükellef açısından daha korunaklı olduğundan yargı kararlarında vergisel aramaya olanak tanınmaksızın genel arama ve elkoyma hükümlerine göre elde edilen delillerin hukuka uygun olmadığına hükmedilmektedir. Bu şekilde hukuka aykırı yöntemlerle gerçekleştirilen arama ve elkoyma neticesinde elde edilen delillere dayalı vergi raporları da mahkûmiyete esas alınamayacaktır. Sonuç olarak usul hukukuna ilişkin söz konusu yanlışlık nedeniyle suçun sübutuna dair çok sayıda delil hukuka aykırı hale gelmektedir. Bu nedenle uygulamacılarca vergisel arama hükümlerinin tanınması ve uygulanması vergi kaçakçılığı suçuyla mücadele açısından ziyadesiyle önemlidir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan** (2016) Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, Seçkin.
- Akkoca, M. Şükrü** (2015) “Aramalı İnceleme ve Avukatların Aranması”, E-Yaklaşım Dergisi, S: 271.
- Alpsoy, Zeliha** (2021) “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 29, S: 1, s. 405-467.
- Bilici, Nurettin** (2014) Vergi Hukuku, 34. Baskı, Ankara, Savaş.
- Centel, Nur/Zafer, Hamide** (2022) Ceza Muhakemesi Hukuku, 21. Baskı, İstanbul, Beta.
- Daşdelen, Aziz** (2003) “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 5, S: 2, s. 159-191.
- Doğrusöz, A. Bumin** (2010) “Aramalı Vergi İncelemesi”, Yaklaşım Dergisi, C: 18, S: 206, s. 31-32.
- Döner, B. Vehbi** (2018) “Vergi Araması Sırasında (VUK md.142-147) Rastlantı Sonucu Elde Edilen Bulguların (CMK md.138) Hukuki Niteliği” Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 4, S: 7, s. 111-135.
- Erdem, Tahir** (2011) 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi, Ankara, Yaklaşım.
- Erol, Ahmet** (2009) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-I”, Yaklaşım Dergisi, S: 197, s. 22-24.
- Öz, Ersan/Çevikcan, Fatih/Hepaksaz, Engin** (2011) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği” Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, S: 354, s. 149-157.
- Özbek, V. Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar** (2021) Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Öztürk, Bahri/Tezcan, Durmuş/Erdem, M. Ruhan/Gezer, Ö. Sırma/Saygılar Kırıt, Yasemin F./Alan Akcan, Esra/Özaydın, Özdem/Erden Tütüncü, Efser/Altınok Villemin Derya/Tok, M. Can** (2021) Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Ankara, Seçkin. (Öztürk ve arkadaşları).
- Pınar, Burak/Taylar, Yıldırım** (2013) “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, C: 8, S: 21, s. 139-180.

- Şahin, Cumhuri/Göktürk, Neslihan** (2021) Ceza Muhakemesi Hukuku I, 12. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Şen, Ersan**, Vergi Usul Kanununa Göre Arama ve Elkoyma, <<http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/2287563-vergi-usul-kanununa-gore-arama-ve-elkoyma>> s.e.t. 08.12.2017.
- Ün, Raci** (2008) “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları - I”, Yaklaşım Dergisi, S: 191, s. 67-70.
- Yaşın, Mehmet** (2009) “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I” Yaklaşım Dergisi, S: 199, s. 55-58.
- Yenisey, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe** (2021) Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Yücesoy, A. Aslı** (2018) “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı” TBB Dergisi, S: 135, s. 151-184.
<https://www.basbakanlik.gov.tr/genelge_pdf/2004/2004-0320-01327.pdf> s.e.t. 03.01.2018.
- “Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi”, <<http://web.e-baro.web.tr/uploads/27/bavi.pdf>> s.e.t. 11.05.2022.
- <<https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>> s.e.t. 03.01.2018.
- <<https://sozluk.gov.tr>> s.e.t. 11.05.2022.