

Mine UZUN ÇAM¹

ÖZ

Bu çalışmada, vergi denetiminde yoklama ve inceleme elemanlarına verilen ve Türk Vergi Hukuku yazınında elkoyma/zapt yetkisi olarak nitelendirilen düzenlemeler ele alınacaktır. Elkoyma, pek çok temel hak ve hürriyete doğrudan müdahale eden bir işlemdir. Anayasa, temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceğini düzenlemiştir. Anayasa'ya göre, hâkim kararı/onayı olmadıkça, kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz ve yine hâkim kararı/onayı bulunmadıkça kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya elkonulamaz. Vergi Usul Kanunu ise vergi denetim elemanlarına bu hükümlere aykırı yetkiler vermektedir. Vergi denetim elemanları, bazı hallerde hâkim kararı/onayı olmaksızın kişilerin defter ve belgeleri ile mallarına elkoyma yetkisine sahiptir. Bu yetkiler, kişilerin özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, mülkiyet ve kendini suçlamama/susma haklarını ihlâl eder nitelikte olup Anayasa'ya aykırıdır. Çalışmanın amacı, yoklama ve vergi incelemesi yapan denetim elemanlarına tanınan söz konusu yetkilerin Anayasa'ya aykırı yönlerini ortaya koymak ve hukuka aykırılıkların giderilmesi yönünde çözüm önerileri sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi denetimi, yoklama, inceleme, elkoyma, temel hak ve hürriyetler.

**THE UNCONSTITUTIONAL SEIZURE AUTHORITY IN TAX AUDIT
ABSTRACT**

This study will deal with regulations given to the inspection and investigation staff in the tax audit and qualified as seizure authority in the Turkish Tax Law literature. The seizure process directly interferes with fundamental rights and freedoms. The Constitution has established that fundamental rights and freedoms may be restricted only by law and in conformity with the reasons mentioned in the relevant articles of the Constitution without infringing upon their essence. Constitutionally, unless there exists a decision by a judge neither the person, nor the private papers, nor belongings of an individual shall be searched nor shall they be seized and also, unless

* Bu makale, 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda (10-14 Mayıs 2017, Antalya) sunulan "Vergi Denetiminde Elkoyma Yetkisinin Anayasaya Aykırılığı" başlıklı tebliğ temel alınarak hazırlanmıştır.

¹ Yrd. Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Malî Hukuk Anabilim Dalı, mine.uzuncam@cbu.edu.tr

there exists a decision by a judge no domicile may be entered or searched or the property seized therein. However, the Tax Procedural Code gives the tax audit officers powers contrary to these provisions. In some cases, tax auditors have the power to seize the books, documents and goods of people without the approval/decision of a judge. These powers violate the Constitution because they violate the privacy of life, the inviolability of the domicile, property and freedom from self-incrimination (right to silence) rights. The purpose of the work is to reveal the unconstitutional aspects of the relevant authorities granted to the auditing staff who conduct the inspection and tax examination and to propose a solution to eliminate the contradictions to the law.

Keywords: Tax audit, tax inspection, tax examination, seizure, the fundamental rights and freedoms.

Giriş

Vergi idaresi, verginin zamanında ve eksiksiz olarak tahsilini sağlamakla görevli olup bu amacın gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere çeşitli hukukî imkânlarla donatılmıştır. Bu imkânlardan biri de vergi denetimidir². Vergi denetimiyle hedeflenen, mükellefin bildirim ve beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve tesbit etmektir. Vergi denetiminde kullanılan araçlar yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olup³ ilgili düzenlemeler *Vergi Usul Kanunu'nun* (VUK) 127 ve devamı maddelerinde yer almıştır. Bu hükümlerle vergi yoklama ve inceleme elemanlarına tanınan yetkilerin bir kısmı *elkoyma/zapt*⁴ yetkisi olarak nitelendirilmektedir⁵.

² Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 303. Vergi denetiminde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri hakkında ayrıntılı bir çalışma için ayrıca bkz.: Ramazan Gökbnar, Keramettin Tezcan ve Ahmet Utkuseven, *Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara, 2002, s. 96 vd.

³ Vergi denetiminde kullanılan bu araçlar, "matrah saptama işlemlerinin hazırlayıcı işlemleri/ön işlemler" olarak da nitelendirmektedir: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 101.

⁴ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 1026; Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 550.

⁵ Adnan Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetleme Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s. 100; Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 43, Ocak-Haziran 2014, s. 155; Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 205; Eda Ayrancı, *Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2012, s. 48; Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, "Vergi

Elkoyma, işlendiği iddia edilen suçla ilgili delil elde etmeyi veya bizatihi suçta kullanılan ya da suçtan elde edilen malvarlığını ele geçirmeyi, hatta tehlikeyi ve suçları önlemeyi hedefleyen, bu sırada Anayasada güvence altına alınan mülkiyet ve zilyetlik başta olmak üzere temel hak ve hürriyetleri istisnai olarak kısıtlayan, yasal temele dayalı bir koruma tedbiridir⁶. *Elkoyma*nın amacı, ceza yargılamasında⁷, kanıt olabilecek veya ileride müsadere edilebilecek eşya üzerinde, zilyedin tasarruf yetkisinin rızası dışında kaldırılarak söz konusu eşyanın adliyenin/resmî makamların denetimi altına alınmasıdır⁸. *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerine göre *elkoyma* işlemi, hâkim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde⁹ kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri ile gerçekleştirilmelidir. Hâkim kararı olmaksızın yapılan *elkoyma* işlemi yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur. *Elkoyma*dan itibaren kırk sekiz saat içinde onaylanmayan *elkoyma* işlemi ise kendiliğinden ortadan kalkar.

Elkoyma işleminin yargı kararına dayandırılmasının¹⁰ Anayasal bir zorunluluk olması, şüphesiz *elkoyma*nın kişisel hak ve

İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 7, S. 1, 2014, s. 418; Ercan Sarıcaoğlu, "Vergi Usul Kanunu 127/1-C Hükmü ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan "El Koyma" Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu"; *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 61, Eylül 2011, s. 63; Karakoç, s. 306; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 186; Recep Narter, "Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği", *Vergi Raporu*, S. 197, Şubat 2016, s. 13; Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 166-167.

⁶ Ersan Şen ve H. Sefa Eryıldız, *Elkoyma*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 17.

⁷ Medeni yargılama hukukundaki ihtiyatî tedbir ve icra ve iflas hukukundaki ihtiyatî haciz müesseseleri de *elkoyma* kabul edilmektedir: Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 1027; Erdener Yurtcan, *Ceza Yargılaması Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2005, s. 342.

⁸ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 1026; Murat Aydın, *Arama ve El Koyma*, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 158; Nur Centel ve Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2015, s. 412; Öztürk ve Erdem, s. 551; Şen ve Eryıldız, s. 71; Veli Özer Özbek ve Pınar Bacaksız, *Yeni Ceza Muhakemesi Kanununun Anlamı (CMK İzmir Şerhi)*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 449; Yurtcan, s. 341.

⁹ *Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği*'nin 4'üncü maddesinde *gecikmesinde sakınca bulunan hâl*, "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 tanımlanmıştır. (RG. 01.06.2005-25832).

¹⁰ Nitelikleri ve sonuçları bakımından *elkoyma* olarak kabul edilen ihtiyatî tedbir ve ihtiyatî haciz müesseseleri de ancak hâkim kararı ile uygulanabilmektedir.

hürriyetlere açıkça müdahale etmesinden kaynaklanmaktadır¹¹. Bu hak ve hürriyetlerin başında *Anayasa* ile teminat altına alınan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, mülkiyet ve kendini suçlamama hakları gelmektedir. Ne var ki, *Türk Vergi Hukukunda* vergi denetim elemanlarına tanınan ve *elkoyma* olarak nitelendirilen düzenlemelerin bir kısmında önceden bir yargı kararı aranmadığı gibi, mükellefin münhasıran bu işlem aleyhine yargıya başvurma imkânı da yoktur. Bu çalışmada, *Vergi Usul Kanunu*'nun söz konusu hükümleri, *Anayasa*'nın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin ilkeler (Any. m. 13), özel hayatın gizliliği (Any. m. 20), konut dokunulmazlığı (Any. m. 21), mülkiyet (Any. m. 35) ve kendini suçlamama (Any. m. 38/5) hakları ile birlikte değerlendirilecektir. Bu sırada *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*'nin ilgili hükümleri ile *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* uygulamasına da değinilecektir.

1. Yoklamada Elkoyma Yetkisi

1.1. Genel Açıklama

Yoklama, mükellefleri, mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla ihdas edilmiş bir vergi denetim yoludur (VUK. m. 127). Yoklamayla, mükellefin faaliyetini vergi idaresinin bilgisi dâhilinde yapıp yapmadığı, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır. Yoklama, vergi incelemesi ve aramanın aksine, her türlü maddi durum ve olayın tespiti amacıyla yüzeysel olarak yapılan bir denetim türüdür¹². *Vergi Usul Kanunu*, yoklamaya yetkili memurlara ayrıca birtakım özel yetkiler vermiştir (VUK. m. 127). Bu yetkiler:

- Günlük hasılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihazlara ilişkin kontrolleri yapmak,
- Kayıt ve belge düzenini denetlemek,
- Nakil araçlarını kontrol etmek, yol denetimleri yapmak,
- Belge bulundurmayan taşıtları trafikten alıkoymaktır.

Yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılan bir vergi denetimidir (VUK. m. 128). Yoklama yetkilileri, kendilerinden sorulmasa dahi nezdinde yoklama yapılan kişiye fotoğraflı

¹¹ Çavuş, s. 45; Burak Pınar ve Yıldırım Taylar, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, S. 21, Nisan 2013, s. 140; Sarıcaoğlu, s. 63.

¹² Çavuş, s. 122.

kimliklerini göstermek zorundadırlar (VUK. m. 129). Yoklama, her zaman yapılabilecek bir denetim yolu olup ne zaman yapılacağı konusunda ilgililere haber verilmez (VUK. m. 130). Yoklama sonunda iki nüsha tutanak düzenlenerek ilgiliye ve vergi dairesine iletilir (VUK. m. 131).

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesi ile yoklama yetkililerine tanınan özel yetkilerden kayıt ve belge düzenini denetleme ve yol denetimleri sırasında belge bulundurmadığı tespit edilen taşıtları trafikten alıkoyma yetkileri, Türk Vergi Hukuku yazınında *elkoyma* yetkisi olarak nitelendirilmektedir¹³. Temel hak ve hürriyetlere doğrudan müdahale eden *elkoyma*nın hangi hal ve şartlarda yapılacağı *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, yoklama yetkililerine verilen *elkoyma* yetkisi, ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2. Kayıt ve Belge Düzeninin Denetlenmesinde Elkoyma Yetkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin c bendi ile yoklamaya yetkili memurlara mükelleflerin kayıt ve belge düzenine uyup uymadıklarının denetlenmesi görevi verilmiştir. Madde hükmü şöyledir:

"Maksat ve yetki:

Madde 127-Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

.....

Yetkisini haizdirler."

168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde¹⁴ kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter ve belgeler¹⁵, "çift defter, vergi dışı kalan

¹³ Çavuş, s. 127; Gülsen Güneş ve Z.Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 197, Şubat 2005, s. 141; Karakoç, s. 306; Oktar, s. 205; Saban, s. 186; Somuncu, s. 155.

¹⁴ RG. 31.12.1985-18975.

¹⁵ "Vergi kaybının bulunduğu emare teşkil etme" ölçütü, *Ceza Muhakemesi Kanunu*'ndaki "makul şüphe" ölçütünün vergi aramasındaki özel şekli olarak

işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, *Vergi Usul Kanunu* uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri”olarak açıklanmıştır.

Madde hükmüne göre yoklama yetkilisi, günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işyerinde bulunup bulunmadığını, tasdikli olup olmadığını, kayıtların usule uygun olup olmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, belge düzeniyle ve levha asma yükümlülükleriyle ilgili hükümlere uyulup uyulmadığını tespit eder. Bu denetimler sırasında, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delilleri tespit etmesi halinde bunları alma yetkisine sahiptir. Bu işlem, bir *elkoyma* işlemidir¹⁶.

1.2.1. Elkoyma Yetkisi - Özel Hayatın Gizliliği & Konut Dokunulmazlığı Hakkına Müdahale

Bir ceza yargılaması kavramı olan *elkoyma*, *Anayasa* ile teminat altına alınan pek çok temel hak ve hürriyete müdahale eden bir işlem olup hangi hal ve şartlarda *elkoyma* yapılacağı yine *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerinde düzenlenmiştir. *Anayasa*'nın 20'nci maddesi şöyledir:

“Özel hayatın gizliliği

Madde 20- Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine 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 üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, elkoyma kendiliğinden kalkar.”

Buna göre, ancak millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın veya

nitelendirilmektedir: Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, 2003, s. 173; Pınar ve Taylar, s. 10.

¹⁶ Ayrançı, s. 48; Çavuş, s. 100; Kaneti, s. 166; Karakoç, s. 306; Narter, s. 13; Oktar, s. 205; Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s. 418; Saban, s. 186; Sarıcaoğlu, s. 63; Somuncu, s. 155.

başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması sebeplerinden en az birine dayanılarak ve hâkim kararı veya onayı ile kişilerin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranabilir ve bunlara elkonulabilir. Benzer şartlar *Anayasa*'nın 21'inci maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığı hakkı için de geçerli olup, hâkim kararı/onayı olmaksızın kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya elkonulamaz.

Anayasamızın iki ayrı madde halinde düzenlediği özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakları, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*'nin 8'inci maddesinde yer almaktadır. Madde metni şöyledir:

"Madde 8

Özel ve aile hayatına saygı hakkı

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 ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."

Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ilgili maddelerinde koruma altına alınan alan, her ne kadar *özel hayat* ve *konut* kelimeleriyle ifade edilmiş olsa da, bu kelimelere yüklenen anlam günlük kullanımından farklıdır. Bu maddelerle teminat altına alınan *özel hayat*, kişinin sadece güven duyduğu kimselerle paylaştığı ve başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği *giz/mahrem alanı* ile kişinin *giz alanına* dâhil olmayan ve fakat kendisine yakın kişilerle paylaştığı ve bunun dışındaki kişilere gizli kalmasını istediği *özel alanı* da içeren daha geniş bir kavramdır¹⁷. *İş hayatı* ve *işyeri* de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Nitekim, hem *Anayasa Mahkemesi* hem de *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* uygulamasında *iş hayatı* ve *işyerinin* de aynı kapsamda değerlendirildiği görülmektedir. Örneğin *Anayasa Mahkemesi*, bir bireysel başvuru kararında "Özel hayat', 'özel bir sosyal hayat' sürdürmeyi yani kişinin sosyal kimliğini geliştirme hakkı anlamında bir 'özel hayatı' güvence altına

¹⁷ H. J. McCloskey, "Privacy and the Right to Privacy", *Philosophy*, Vol. 55, No. 211, Jan., 1980, p. 19 et al; Robert B. Hallborg, "Principles of Liberty and the Right to Privacy", *Law and Philosophy*, Vol. 5, No. 2, Aug., 1986, p. 181; Yaşar Salihpaşaoğlu, "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, S. 3, 2013, s. 233; W. A. Parent, "Privacy, Morality, and the Law", *Philosophy & Public Affairs*, Vol. 12, No. 4, Autumn, 1983, p. 270 et al.

almaktadır. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* içtihatlarında mesleki hayat çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin 'özel hayat' kavramı dışında tutulamayacağı belirtilmektedir. Mesleki hayata getirilen sınırlamalar, bireyin sosyal kimliğini yakınlarında bulunan insanlarla olan ilişkilerini geliştirme şeklinde yansıttığı ölçüsünde Sözleşme'nin 8'inci maddesi kapsamına girebilmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki insanların büyük çoğunluğu, dış dünya ile olan ilişkilerini geliştirme olanaklarını en çok mesleki hayatları çerçevesinde yürüttükleri faaliyet kapsamında elde etmektedir"¹⁸ ifadesiyle özel hayat kavramının dar yorumlanmaması gerektiğine hükmetmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de iş hayatı çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin *özel hayat* kavramı dışında tutulamayacağı görüşünü uzun yıllardır sürdürmektedir. Mahkeme, ilk olarak 1992 yılında verdiği *Niemietz* kararı¹⁹ ile işyerinin de Sözleşme'nin koruma alanına girdiğine hükmetmiştir. Bu karardan sonra verilen 1993 tarihli *Cremieux*²⁰ ve *Miailhe*²¹ kararları, 2002 tarihli *Colas Est vd.* kararı²², 2008 tarihli *Işıldak* kararı²³, bu görüşün istikrarlı bir şekilde devam ettirildiğini göstermektedir²⁴.

Kişinin iş hayatı ve işyerinin *Anayasa* ile teminat altına alınan koruma alanına dâhil olması, bu alanlarda yapılacak *elkoyma* işlemlerinin de ancak *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerinde belirtilen hal ve şartlarla yapılabileceğini göstermektedir.

1.2.2. Elkoyma Yetkisi - Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin c bendinde düzenlenen *elkoyma* yetkisinin *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerine uygunluğu araştırılırken, temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ilkelerini düzenleyen *Anayasa*'nın 13'üncü maddesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Temel hak ve hürriyetlere müdahale edecek bir düzenlemenin sınırlarını belirleyen madde metni şöyledir:

¹⁸ AnyM. 16.12.2015 tarih ve Bş.2013/6057, (RG. 05.02.2016-20615).

¹⁹ *Niemietz v. Germany*, AİHM, 16.12.1992 gün ve Bş.13710/88.

²⁰ *Cremieux v. France*, AİHM, 25.02.1993 gün ve Bş.11471/85.

²¹ *Miailhe v. France*, AİHM, 29.11.1993 gün ve Bş.12661/87.

²² *Colas Est and Others v. France*, AİHM, 2.D. 16.04.2002 gün ve Bş.37971/97.

²³ *Işıldak v. Turkey*, AİHM, 2.D. 30.09.2008 gün ve Bş.12863/02.

²⁴ Bu konudaki diğer örnekler için ayrıca bkz. Gilles Dutertre, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, (çev.) T.C. Başbakanlık İnsan Hakları Başkanlığı, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara, 2007, s. 333-337.

“Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması

Madde 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.”

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde belirlenen kriterlerle *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesi birlikte değerlendirildiğinde şu tesbitler yapılabilir:

- Temel hak ve hürriyete getirilecek sınırlamanın ancak kanunla yapılması gereği sağlanmıştır.

- Sınırlamanın, *Anayasa*'nın ilgili maddesinde yer alan sebeplere dayanması gereği de sağlanmıştır. Şöyle ki;

Anayasa'nın 20 ve 21'inci maddelerinde sayılan sınırlama sebepleri aynıdır. Bunlar, millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Yoklamanın amacı mükellefin beyanlarının doğruluğunu araştırmak; vergi kaybına sebebiyet verecek durumları tespit etmek olduğuna göre, vergi denetim elemanına verilen *elkoyma* yetkisinin kamu düzeni sebebiyle yapıldığı ve bu nedenle *Anayasa*'ya uygun olduğu söylenebilir.

- Sınırlamanın, *Anayasa*'nın sözüne ve ruhuna uygun olması gereği ele alındığında;

Anayasa koyucunun, 20 ve 21'inci maddelerde özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarına müdahale için hâkim kararı veya onayı aradığı görülmektedir. 20'nci maddeye göre, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara elkonulamaz. 21'inci madde de aynı şekilde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve buradaki eşyaya elkonulamayacağını düzenlemiştir. Ayrıca, her iki maddede yetkili merci kararının yirmi dört saat içinde görevli hâkim onayına sunulması ve hâkimin kararını *elkoymadan* itibaren kırk sekiz saat içinde açıklama zorunluluğu ile bu şartlara uyulmaması halinde *elkoymanın* kendiliğinden hükümsüz kalacağı düzenlenmiştir. Yoklama yetkililerine *elkoyma* yetkisi veren *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesinde hâkim kararı/onayı ile ilgili bir

düzenleme yer almaması nedeniyle, sınırlamanın *Anayasa*'nın sözüne uygun olması gereğinin sağlan(a)madığı açıkça görülmektedir.

Söz konusu tespitler, *Anayasa*'nın 13'üncü maddesinde sayılan diğer kriterleri (demokratik toplum düzeni ve laik Cumhuriyetin gerekleri, ölçülülük ilkesi ve öze dokunma yasağı) ayrıca ele almayı gerektirmeyecek açıklıkta, *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesinin *Anayasa*'ya aykırı olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Zira maddede, mükellefin özel hayatına ve konutuna açıkça müdahale ederek belge ve defterlerine *elkoyma* yetkisi verilen denetim elemanlarının, bu işlem öncesinde hâkim kararı alması ya da gecikmesinde sakınca bulunan haller için, yetkili merciin yazılı emri ile hareket ederek sonradan bu işlemi hâkim onayına sunma zorunluluğu düzenlenmemiştir. Bu nedenle *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesi *Anayasa*'ya aykırıdır²⁵.

Anayasa Mahkemesi'nin benzer düzenlemeler hakkında iptal kararları bulunmaktadır. Örneğin, halen yürürlükte olmayan *Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu*'nun 97/1'inci maddesindeki "aramaya karar verme yetkisinin hâkime ait olduğu, ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet savcıları ve savcılarının muavini sıfatı ile emirlerini icraya memur olan zabıta memurlarının arama yapabilecekleri" cümlesinin iptali talebiyle açılan davada *Anayasa Mahkemesi*, "özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığının güvenceye kavuşturulması bakımından 'arama' için usulüne göre verilmiş hâkim kararı, gecikmesinde sakınca olan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emrinin bulunması ön şart olarak kabul edilmesine rağmen; dava konusu kural *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerinde sağlanan 'yazılı emir' güvencesinden yoksun kalmıştır" gerekçesiyle hükmün iptaline karar vermiştir²⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin, 2559 sayılı *Polis Vazife ve Selâhiyet Kanunu*'nun 4/A maddesinin altıncı fıkrasına eklenen "...kişinin üstü ve eşyası ile aracının dışarıdan bakıldığında içerisi görünmeyen bölümlerinin aranması; İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslar dâhilinde mülki amirin görevlendireceği kolluk amirinin yazılı, acele hallerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere sözlü emriyle yapılabilir" hükmünün iptaline ilişkin kararı da aynı doğrultudadır²⁷. *Mahkeme*, söz konusu hükmü iki yönden

²⁵ Çavuş, s. 127; Funda Töralp, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 170; Narter, s. 13.

²⁶ AnyM. 12.10.2005 tarih ve E.2003/38, K.2005/63, (RG.06.05.2006-26160).

²⁷ AnYM. 04.05.2017 tarih ve E.2015/41, K.2017/98, (RG.03.08.2017-30143).

Anayasa'nın 20'nci maddesine aykırı bulmuştur. Bunlardan ilki, gecikmesinde sakınca bulunmayan hallerde de hâkim kararı olmaksızın arama yapılmasına imkân tanınması; ikincisi ise acele hallerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere kolluk amirinin sözlü emriyle arama yapılabilmesidir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de vergi yükümlülerinin ev ve işyerlerinde yapılan arama ve *elkoymaların*, iç hukukta yürürlükteki kanunlara uygun olsa da, hâkim kararı olmadan yaptıkları için *Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'sine* aykırı bulmuştur. Mahkeme'nin *Funke/Fransa* kararındaki tespitleri şöyle sıralanabilir²⁸:

- Aramalar, kişinin özel hayatına müdahale etse de, ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşrudur.
- Mahkeme, devletlerin kambiyo suçlarının maddî delillerini elde edebilmek ve sorumluları yargılamak için konutta arama ve *elkoyma* gibi önlemlere ihtiyaç duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla birlikte ilgili mevzuat ve uygulama, kötüye kullanmalara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmalıdır.

- Hâkim kararının olmadığı bir durumda, kanunda yer alan sınırlama ve şartlar, başvurunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında denge sağlamaktan uzaktır.

Mahkeme'nin *Cremieux/Fransa* ve *Miailhe/Fransa* kararlarındaki tespitleri de şöyledir²⁹:

- Müdahale, ülkenin ekonomik refahını koruma amacı ile uyumludur. Müdahalenin demokratik toplumda gerekliliği değerlendirilirken Sözleşme'nin 8/2'nci maddesindeki istisnalar dar yorumlanmalıdır.

- Sermayenin kaçışını ve vergi kaçakçılığını önlemek için konutların aranması ve belgelere elkonulması mümkündür. Ancak arama ile ilgili mevzuat ve uygulamanın kötüye kullanılmasını teminat altına almalıdır.

- Yargısal bir arama müzekkeresi bulunmaması halinde kanundaki sınırlamalar ve şartlar, başvurunun haklarına müdahalenin izlenen meşru amaçla orantılı olması bakımından yetersiz kalır.

- Müdahale, demokratik bir toplumda gerekli değildir.

²⁸ *Funke v. France*, AİHM, 25.02.1993 gün ve Bş.20828/84. Kararın Türkçe özeti için bkz. <http://aihm.anadolu.edu.tr/> (23.02.2017).

²⁹ *Cremieux v. France*, (AİHM, , 25.02.1993 gün ve Bş.11471/85); *Miailhe v. France*, (AİHM, 25.02.1993 gün ve Bş.12661/87). Kararların Türkçe özeti için bkz. <http://aihm.anadolu.edu.tr/>, (23.02.2017).

1.2.3. Elkoyma Yetkisi - Anayasa'ya Uygunluk

Vergi Usul Kanunu'nun 127/c maddesi, yoklama yetkililerine hâkim kararı/onayı olmaksızın mükellefin defter ve belgelerine *elkoyma* yetkisi vermektedir. Bu durum vergi idaresinin, hâkim kararının zorunlu olduğu arama hükümlerine (VUK. m. 142-147) başvurmak yerine, *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesinde verilen yetkiyle mükellefin defter ve belgelerine *elkoymasına* yol açabilecektir³⁰. Nitekim, *Danıştay*'a intikal eden bir davada bu yanlış uygulamayı görmek mümkündür³¹. Şöyle ki, karar metninde yer alan *istem özetinde*, mükellefin işyerindeki arama sonucunda bulunan el defterlerinden, yasal defterlere geçirilmeyen bir takım alışverişler için gelir vergisi tarh edildiği ve vergi cezası kesildiği anlaşılmaktadır³². Fakat kararın *karşı oy* yazısında, bir ihbar³³

³⁰ a- Dş. 3.D. 13.02.2013 gün ve E.2010/2635, K.2013/416 sayılı kararında, ihbar üzerine emniyet yetkilileri ve yoklama memurları ile gidilen işyerinden el defterleri alınmış ve bu defterler dayanak gösterilerek re'sen tarhiyat yapılmıştır. Bu işleme karşı açılan davada yerel mahkeme, tarhiyata dayanak olan delillerin arama hükümlerine riayet edilmeden toplanması nedeniyle tarhiyatın iptaline karar vermiş; *Danıştay*, kararı şu gerekçe ile bozmuştur: "Dava konusu ... el defterindeki kayıtların; yasaya uygun olarak önceden haber vermeksizin, belge düzeni ve mükellefiyet kaydı ile ilgili olarak kontrol amacıyla yapıldığı belirtilen yoklama sırasında ve 127'nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendindeki yoklama memuruna tanınan yetkinin kullanılarak alındığı anlaşılmıştır. İhbar üzerine yapılması, 14.6.2006 tarihindeki tespitin yoklama niteliğini değiştirmeyeceği gibi olayda arama için gerekli yazılı bir ihbar da söz konusu değildir. Öte yandan, 168 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, ... ihtiyaç duyulması halinde kolluk kuvvetlerinden yardım istenebileceğinden, yoklamada polis memurlarının hazır bulunması da olağandır. Bu durumda, Vergi Usul Kanununun 127'nci maddesi çerçevesinde yapılan yoklamada, aynı Kanunun 142 ve 146'ncı maddelerinde "arama" için öngörülen koşulların varlığına gerek bulunmadığından, el defterinin Kanunun 127'nci maddesinde tanınan yoklama yetkisi çerçevesinde usulüne uygun tespit edilerek alındığı yoklamanın, *arama* olarak nitelendirilmesi suretiyle ve 142'nci maddede şart koşulan arama kararı bulunmadığı neden gösterilerek verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir", (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı). Aynı doğrultuda verilen diğer bir karar için ayrıca bkz. Dş.VDDGK, 23.10.2009 gün ve E.2009/416, K.2009/539, (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı).

b- Bazı durumlarda da yoklama memurlarına verilen yetkiler ile inceleme elemanına verilen yetkiler fiilen birleştirilerek uygulanmaktadır. Bu uygulamayla, vergi incelemesi sırasında tespit edilen ve vergi kaybına emare teşkil eden belge ve defterlere -arama kararı olmaksızın- elkonulabilmektedir. Bu uygulamayı yansıtan bir karar için bkz. Dş.VDDK, 26.12.2008 gün ve E.2007/493, K.2008/754, (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı).

³¹ Dş.VDDK, 13.06.2003 gün ve E.2002/627, K.2003/334, (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı).

³² "İstem özet: Davacı şirketin 'arama' sonucu ele geçirilen el defterleri ile yasal defterlerinin incelenmesi sonucu müstahsilden alınan bir kısım zirai ürün için

üzerine işyerinde arama yapılarak defter ve belgelere elkonulduğu anlaşılmaktadır. *Karşı oy* yazısı şöyledir:

“Vergi Usul Kanununun 142’nci maddesinde ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, ...arama yapılabileceği, aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesinin şart olduğu açıklanmış olup, dosya içeriğinden bu şartlara uyulup uyulmadığı tam olarak anlaşılammakta, yalnızca ... Emniyet Müdürlüğü’ne yapılan ihbar doğrultusunda ...tarihinde Emniyet Müdürlüğü Asayiş Şube ekiplerince şirketin işyerinde arama yapıldığı saptanabilmektedir. Eğer usule uyulmaksızın arama yapılmış ise ele geçen el defteri üzerinde yapılan inceleme ve bu rapora dayalı tarhiyatın yasaya uygun olduğundan söz edilemeyeceği açıktır”.

Kanaatimizce, uygulamada önemli hak ihlâllerine sebebiyet verebilecek olan *Vergi Usul Kanunu*’nun 127/c maddesi, *Anayasa*’nın 20 ve 21’inci maddelerine uygun hale getirilmelidir. Şüphesiz ki, yoklama yetkilisi, denetleyeceği işyerinde kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve deliller tespit edeceğini önceden bilemeyeceğinden, yoklama faaliyetine başlamadan önce *elkoymaya* ilişkin hâkim kararı alamaz. Fakat yoklama faaliyeti sırasında, vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden ve bu nedenle elkoyulması gereken deliller tespit etmesi halinde bu durum *gecikmesinde sakınca bulunan haller* kapsamında değerlendirilebilir. *Anayasa*’nın 20 ve 21’inci maddeleri, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri ile *elkoyma* işlemi yapılabileceğini, *elkoyma* işlemi tamamlandıktan sonra bunun yirmi dört saat içinde görevli hâkim onayına sunulmasını, hâkimin *elkoymadan* itibaren en geç kırk sekiz saat içinde onay vermemesi halinde *elkoyma* işleminin hükümsüz kalacağını düzenlemiştir. Vergi dairesi başkanı, defterdar veya vergi dairesi müdürü³⁴ *yetkili merci* tayin edilerek bu makamlardan alınacak bir *yazılı emir* ile *elkoyma* işleminin

tevkifattan kaçınmak amacıyla müstahsil makbuzu düzenlemediği gerekçesiyle kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınmıştır”.

³³ İhbar üzerine arama yapılacak hallerde, ihbar dilekçesinde belirtilen olay ve olgular ile yükümlünün vergi idaresinde bulunan dosyalarındaki bilgileri değerlendirilmeli; ancak vergi kaçırma niteliğinde bir emareye ulaşılması durumunda arama talebinde bulunulmalıdır: Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 515; Taşdelen, s. 169.

³⁴ Çavuş, s. 137.

gerçekleştirilmesi ve bu işlemin tamamlanmasından sonra hâkim onayı için yargıya başvurulması mümkündür. *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/c maddesinde bu yönde yapılacak bir değişiklik, düzenlemeyi *Anayasa*'ya uygun hale getirebilecektir.

1.3. Nakil Araçlarının Denetlenmesinde Elkoyma Yetkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin e bendi, yoklamaya yetkili memurlara nakil araçlarında taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi veya faturanın taşıtta bulunmaması halinde, yoklama yetkilisi, belgelerin ibrazına kadar nakil araçlarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak ve bunları gerektiğinde tasfiye etmek yetkileri ile donatılmıştır³⁵. Madde hükmü şöyledir:

"Maksat ve yetki:

Madde 127-Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Bekletmeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal; diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

.....

Yetkisini haizdirler."

168 Sıra No'lu *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*'nde³⁶ malın tasfiyesinde uyulacak kurallar belirlenmiştir. Buna göre, bozulmaya veya çürümeye maruz malların sahibi belli değil veya eksikliği tespit edilen belgelerin ibrazı uzun bir süreyi gerektirecekse, satış imkânı bulunan en yakın mahal veya iller ile ilçelerde derhal tasfiye edileceği düzenlenmiştir. Bekletilmeye dayanıklı mallar için üç aylık süre tanınmış; bu süre içinde malın sahibi çıkmaz veya ilgililerce eksik belgeleri ibraz edilmezse, sürenin sonunda tasfiye edilir. Malların tasfiyesi için 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'un menkul malların satışı ile ilgili maddelerinde belirlenen usul ve esaslar uygulanır.

³⁵ Bu yetkilerin kullanılması, nakil araçlarının durdurulması ile mümkündür. Uyarıya rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK. m. 353/10). Bu cezanın *Anayasa*'ya aykırılığı iddiasının reddine dair karar için bkz. AnyM. 06.01.2005 tarih ve E.2001/487, K.2005/2, (RG. 27.10.2005-25979).

³⁶ RG. 31.12.1985-18975.

Vergi Usul Kanunu'nun 127/e maddesi ile yoklama yetkililerine verilen söz konusu yetkiler de elkoyma yetkisidir³⁷. Elkoyma işleminin özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarına açık bir müdahale olduğu ve hangi hal ve şartlar altında kullanılması gerektiğine ilişkin önceki bölümde yapılan açıklamalar, yoklama yetkililerinin nakil araçlarının denetiminde kullanacakları elkoyma yetkisi için de geçerlidir. Tekrardan kaçınmak amacıyla bu bölümde sadece mülkiyet hakkına³⁸ müdahale ve bu müdahalenin Anayasal sınırları konusunda değerlendirme yapılacaktır.

1.3.1. Elkoyma Yetkisi- Mülkiyet Hakkına Müdahale

Anayasa'nın 35'inci maddesi, mülkiyet hakkı ve bu hakkın hangi hal ve şartlar altında sınırlanabileceğini düzenlemiştir. Madde metni şöyledir:

"Mülkiyet hakkı

Madde 35 – Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 1'inci Protokolün 1'inci maddesinde Anayasamıza benzer bir şekilde düzenlenmiştir:

"Madde 1

Mülkiyetin Korunması

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

³⁷ Çavuş, s. 136; Kaneti, s. 167; Karakoç, s. 306; Saban, s. 186.

³⁸ Mülkiyet hakkı ile korunan mallar; taşınır ve taşınmazlar, maddi ve gayrimaddi haklar ile sözleşmeden doğan hakların da dâhil olduğu her türlü iktisadi değerlerdir. Vergilendirme işlemleri ile mülkiyet hakkına müdahale konusunda ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz.: Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 83 vd.; Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 6, S. 20, Ocak 2015, s. 170; Philip Baker, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, 2000, <http://www.fielddtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2000-4-211-377-Taxation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf> (01.07.2017); Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 48 vd.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak/düzenlemek veya vergilerin ya da diğer mali yükümlerin veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

Vergiler ve bu vergilere bağlı olarak kesilen cezaların mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale olduğu, hem *Anayasa Mahkemesi* hem de *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* tarafından kabul edilmektedir. *Anayasa Mahkemesi*, vergilendirme işlemleri nedeniyle mülkiyet hakkı ihlâl iddialarını kabul edilebilir bulmakta; ihlâl kararları da vermektedir³⁹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sözleşme'nin devletlere vergi politikaları⁴⁰ konusunda oldukça geniş bir hareket alanı sağladığı ve devletlerin vergi politikaları ile mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir hakkı olduğunu kabul etmektedir⁴¹. Bununla birlikte Mahkeme, söz konusu takdir yetkisinin kullanılmasında makul bir dengenin

³⁹ “...Başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtıntarihi ile iadesi amacıyla açılan davanın lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı olarak meydana gelen değer kaybı ve başvuruçunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuruçuyu aleyhine gümruk idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvuruçunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvuruçunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen nedenlerle, başvuruçuların Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir”, *Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu*, AnyM. 06.05.2015 tarih ve Bş.2013/1993, (RG.27.06.2015-29399). Benzer kararlar için ayrıca bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu*, AnyM. 12.11.2014 tarih ve Bş.2014/6192, (RG.21.02.2015-29274); *Murat Çevik Başvurusu*, AnyM. 11.12.2014 tarih ve Bş.2013/3245, (RG.12.05.2015-29353); *Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu*, AnyM. 20.04.2016 tarih ve Bş.2013/6842, (RG.17.06.2016-2974).

⁴⁰ *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi* ve ekleri arasında vergi terimi/kavramının açıkça geçtiği tek madde, bireyin mülkiyetin korunmasını talep hakkını hükme bağlayan *Ek I'inci Protokol*'ün 1'inci maddesidir: Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 44.

⁴¹ “...Mahkeme, ne tür katkı veya vergiler toplanacağına milli makamların takdirinde olduğunu, bu takdir yetkisini de oldukça geniş yorumladığını tekrarlamıştır”, *Konstantin Stefanov v. Bulgaria* (AİHM 4.D. 27.10.2015 gün ve Bş.35399/05),

bulunması gereğinden hareketle vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hak ihlallerini değerlendirmektedir⁴².

1.3.2. Elkoyma Yetkisi - Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması

Temel hak ve hürriyetlere müdahale edecek bir düzenlemenin sınırlarını belirleyen ilkeler ışığında (Any. m. 13) *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/e maddesi incelendiğinde şu tesbitler yapılabilir:

- Temel hak ve hürriyete getirilecek sınırlamanın ancak kanunla yapılması gereği sağlanmıştır.

- Sınırlamanın, *Anayasa*'nın ilgili maddesinde yer alan sebeplere dayanması gereği de sağlanmıştır. Şöyle ki;

Anayasa'nın 35'inci maddesi, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabileceğini düzenlemiştir. Yoklamanın amacı mükellefin beyanlarının doğruluğunu araştırmak; vergi kaybına sebebiyet verecek durumları tespit etmek olduğuna göre, yoklama yetkisine verilen yetkilerin kamu yararı amacıyla yapıldığı açıktır.

- Sınırlamanın, demokratik toplum düzenin gereklerine uygun olması ilkesine riayet edilmediği görülmektedir. Çünkü, bir hak ve hürriyeti sınırlayıcı tedbir başvurulabilecek son çare niteliğinde değilse demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bir tedbir olarak değerlendirilemez⁴³. Demokratik bir toplum düzeninde *elkoyma* işleminin hâkim kararı/onayı ile yapılması ve

⁴² "...Mahkeme, yetkililerin, ev sahiplerinin ve uzun süredir dairelerinde oturan korunan kiracıların hakları arasında denge kurmak gibi sıra dışı bir şekilde zor bir görevle karşı karşıya kaldıklarını kabul etmiştir. Ancak, Mahkeme başvuranın mülkiyet haklarının bu kadar geniş kapsamda kısıtlandırılmasını gerekçelendiren bir kamu yararı olduğu görüşünde değildir", *Statileo v. Croatia* (AİHM 1.D. 10.07.2014 gün ve Bş.12027/10),

[http://hudoc.echr.coe.int/tur#\(fulltext%22:\[statileo%22\],%22languageiso%22:\[TUR%22\],%22documentcollectionid%22:\[GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[2001-169167%22\]\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur#(fulltext%22:[statileo%22],%22languageiso%22:[TUR%22],%22documentcollectionid%22:[GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[2001-169167%22])), (23.06.2017);

"Devletler vergilendirme alanında geniş takdir payına sahiptir ve sosyal adalet ve ekonomik refah çıkarları Devletlerin normalde ödenmesi gereken kıdem tazminatı miktarını düzeltme, üst sınır belirleme ve hatta azaltmalarına meşru bir biçimde yol açabilmektedir. Başvuranın durumunda uygulanan toplam vergi oranı olan %52, özel sektörde ödenen kıdem tazminatı dahil olmak üzere, diğer tüm gelirlere uygulanan oranı kayda değer ölçüde aşmıştır. ... Sonuç olarak, başvuranın durumunda alınan tedbir güdülen meşru hedefe makul ölçüde orantılı olmamıştır", *N.K.M. v. Hungary* (AİHM 2.D.14.5.2013 gün ve Bş.66529/11),

[http://hudoc.echr.coe.int/tur#\(fulltext%22:\[N.K.M.%22\],%22languageiso%22:\[TUR%22\],%22documentcollectionid%22:\[GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[2001-170204%22\]\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur#(fulltext%22:[N.K.M.%22],%22languageiso%22:[TUR%22],%22documentcollectionid%22:[GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[2001-170204%22])), (23.06.2017).

⁴³ AnyM, 15.02.2017 tarih ve Bş.2014/6043; AnyM, 10.02.2016 tarih ve E.2015/96,K.2016/9, (RG.23.02.2016-29633).

elkoyulan eşyanın muhafaza ve tasfiyesinde ilgililerin haberdar edilmesi, mahkemeye itiraz hakkı, idarenin tazmin yükümlülüğü hükümlerine yer verilmelidir.

- Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması ilkelerinden biri de ölçülülük ilkesi olup vergilendirme alanında ihdas edilecek hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar ile malî yükümlülüklerin de ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir⁴⁴. Ölçülülük ilkesi, *sınırlamanın sınırını* çizerek temel hak ve hürriyetleri en üst düzeyde teminat altına almayı amaçlar⁴⁵. Temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran bir düzenlemenin ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığı, *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* testine tâbi tutularak incelenmelidir⁴⁶. Öncelikle, sınırlama için seçilen araç, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmalıdır. Seçilen araç elverişli olsa da, ilgili hak ve hürriyeti en az sınırlandıran araç olmalı ve sınırlama amacı ile araç arasında adil bir denge bulunmalıdır⁴⁷.

⁴⁴ Yusuf Karakoç, "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 94.

⁴⁵ Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi-Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 20.

⁴⁶ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Yargısı*, 9. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 114; Metin, s. 194; Yücel Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 21.

⁴⁷ "...Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülklerinden mahrum bırakılmaları halinde elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkünden mahrum bırakılan bireyin hakları arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir", *Mehmet Akdoğan ve Diğerleri*, AnyM. 19.12.2013 tarih ve Bş.2013/817, (RG.07.01.2014-28875). Aynı yöndeki *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* kararı için bkz. "... 2002 yılında, vergi idaresi, bu kulüplerde inceleme yapmış ve bağımsız tacirlerin ruhsatsız alkollü içecek sattığını tespit etmiş ve onlara yaptırım uygulamıştır. Bu yaptırım, mülkiyeti başvuru şirkete ait olan alkollü içeceklerle el konulmasını da içermektedir. ...Mahkeme, müdahalenin yasal olduğunu ve meşru amaç taşıdığını tespit ettikten sonra kamu yararı ile başvurunun hakkı arasında adil dengenin sağlanıp sağlanmadığını incelemeye geçmiştir. Mahkeme bu kapsamda, başvuru şirketin ticari bir faaliyet kapsamında işin doğası gereği risk altına girdiğini, iş ortaklığı yaptığı bağımsız tacirlerin alkollü içecek satma izni olup olmadığını araştırması gerektiğini kaydetmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, başvuru şirketin, kendisini etkileyen önlemlere karşı çıkma imkânının olması gerektiğini ancak somut olayda iç hukukun buna ilişkin usul güvencelerini sağlamadığını belirtmiş, başvuru şirketin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir", *Microintelect Ood v. Bulgaria* (AİHM, 4.D. 04.03.2014 gün ve Bş.34129/03),

[http://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%7B%22Microintelect%22%7D%22%22%22%22TUR%22%7D%22%22documentcollectionid%22:%7B%22GRANDCHAMBER%22%22%22CHAMBER%22%7D%22%22itemid%22:%7B%22001-150883%22%7D%7D](http://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%7B%22Microintelect%22%7D%22%22%22%22%22TUR%22%7D%22%22documentcollectionid%22:%7B%22GRANDCHAMBER%22%22%22CHAMBER%22%7D%22%22itemid%22:%7B%22001-150883%22%7D%7D),

(23.06.2017).

Vergi Usul Kanunu'nun 127/e maddesinin ölçülülük testine tâbi tutulabilmesi için öncelikle bu madde ile mülkiyet hakkına sınırlama getirilmesinin amacı belirlenmelidir. Bu amaç, *vergi kaçakçılığının önlenmesi* olarak tespit edilebilir.

Bu amaca ulaşmak için nakil araçlarını trafikten alıkoymakla gerekli belgeler ibraz edilinceye kadar malları bekletmek, muhafaza altına almak ve gerektiğinde tasfiye etmek, vergi kaçakçılığının önlenmesi için elverişli bir araç olarak kabul edilebilir. Fakat bu müdahalelerin gerekli ve orantılı olduğu söylenemez. Zira, sadece eşyanın sahibinin tespit edilememesi, eşyayı muhafaza ve tasfiye etmek için yeterli bir sebep olarak kabul edilemez. Bu müdahalenin orantılı olması ise hâkim kararı/onayı ile yapılması ve ilgisine bu karara itiraz hakkı sağlanması ile mümkündür.

- Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında son olarak öze dokunma yasağı dikkate alınmalıdır. Yoklama yetkililerine nakil araçlarının denetiminde verilen *elkoyma* yetkisi, mülkiyet hakkının özüne dokunarak onu kullanılamaz hale getirmektedir. Özellikle malı tasfiye etme yetkisi, kişinin eşya üzerindeki hâkimiyetini sona erdirerek mülkiyet hakkını kullanılamaz hâle getiren ağır bir müdahaledir.

1.3.3. Elkoyma Yetkisi - Anayasa'ya Uygunluk

Kanaatimizce, *Vergi Usul Kanunu*'nun 127/e maddesi ile yoklama yetkililerine verilen *elkoyma* yetkisi, mülkiyet hakkının özüne dokunarak onu kullanılamaz hale getiren, demokratik bir toplumda başvurulacak son çare olarak kabul edilemeyecek, gerekli ve orantılı olmayan bir müdahaledir. Bu şekilde *Anayasa*'ya aykırı olan hükmün, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması ilkelerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir⁴⁸.

Yapılacak düzenlemede öncelikle, *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddeleri gereğince, nakil araçlarında taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın bulunmadığını tespit eden denetim elemanının, kanunla *yetkili merci* olarak belirlenebilecek vergi dairesi başkanı, defterdar veya vergi dairesi müdüründen yazılı emir almak suretiyle *elkoyma* işlemini gerçekleştirmesi ve bu işlemin tamamlanmasından sonra hâkim onayı için yargıya başvurma zorunluluğu yer almalıdır⁴⁹. Böylece, kişilerin özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakları koruma altına alınacaktır.

⁴⁸ Karakoç, s. 306; Saban, s. 186; Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 252.

⁴⁹ Çavuş, s. 137.

Maddede ayrıca elkonulan eşyanın muhafaza ve tasfiyesi hakkında da bir takım düzenlemeler yapılmalıdır. Zira *elkoyma*, uygulandığı malvarlığının değerinde önemli ölçüde kayba neden olabilecek bir işlem olduğundan, vergi idaresi elkoyduğu mallarda meydana gelebilecek değer kaybını önlemek durumundadır. Malın muhafazası ve zarar görmemesi için tedbir alınması gereği, malın tasfiyesi için ayrıca hâkim kararı/onayı aranması, tasfiye kararının ilgiliye bildirilmesi ve savunma hakkı tanınması gibi düzenlemeler, *elkoyma* işlemi ile mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin Anayasal sınırlar içinde kalmasını sağlayacaktır. *Ceza Muhakemesi Kanunu*'nun 132'nci maddesi⁵⁰, bu konuda yapılacak düzenlemeye kaynak teşkil edebilir niteliktedir⁵¹.

1. Vergi İncelemesinde Elkoyma Yetkisi

2.1. Genel Açıklama

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla ihdas edilmiş bir vergi denetim yoludur (VUK. m. 134). Vergi incelemesinde, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit edebilmek için

⁵⁰ 5271 sayılı *Ceza Muhakemesi Kanunu*'nun 132'nci maddesi:

“Elkonulan eşyanın muhafazası veya elden çıkarılması

Madde 132

(1) Elkonulan eşya, zarara uğraması veya değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığı halinde, hükmün kesinleşmesinden önce elden çıkarılabilir.

(2) Elden çıkarma kararı, soruşturma evresinde hâkim, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından verilir.

(3) Karar verilmeden önce eşyanın sahibi olan şüpheli, sanık veya ilgili diğer kişiler dinlenir; elden çıkarma kararı, kendilerine bildirilir.

(4) Elkonulan eşyanın değerinin muhafazası ve zarar görmemesi için gerekli tedbirler alınır.

(5) Elkonulan eşya, soruşturma evresinde Cumhuriyet Başsavcılığı, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından, bakım ve gözetimiyle ilgili tedbirleri almak ve istendiğinde derhâl iade edilmek koşuluyla, muhafaza edilmek üzere, şüpheliye, sanığa veya diğer bir kişiye teslim edilebilir. Bu bırakma, teminat gösterilmesi koşuluna da bağlanabilir.

(6) Elkonulan eşya, delil olarak saklanmasına gerek kalmaması halinde, rayiç değerinin derhâl ödenmesi karşılığında, ilgiliye teslim edilebilir. Bu durumda müsadere kararının konusunu, ödenen rayiç değer oluşturur.” (RG. 17.12.2004-25673).

⁵¹ Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. Aydın, s. 210 vd.; Özbek ve Bacaksız, s. 457 vd.; Yener Ünver ve Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 424.

mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine bir araştırma yapılır⁵².

Vergi incelemesi, vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. *Gelir İdaresi Başkanlığı*'nın merkez ve taşra teşkilatlarında müdür olarak görev yapanlar da bu yetki ile donatılmıştır (VUK. m. 135). Vergi incelemesi yapanlar, nezdinde inceleme yapılan kişiye fotoğraflı kimliklerini göstermek zorundadırlar (VUK. m. 136). Haklarında vergi incelemesi yapılacak olanlar, *Vergi Usul Kanunu* veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK. m. 137). Vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilecek bir denetim yolu olup ne zaman yapılacağı konusunda ilgililere haber verilme zorunluluğu yoktur (VUK. m. 138).

İnceleme, esas olarak incelemeye tâbi tutulanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsız olduğu durumlarda, mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi halinde inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda defter ve belgelerini belirlenen süre içinde daireye teslim etmeyenler, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret sunanlara ise ibraz için uygun bir süre tanınır (VUK. m. 139).

İnceleme sırasında uyulması gereken esaslar şunlardır (VUK. m. 140):

- İnceleme konusu işe başlamadan önce açıklanır.
- Vergi incelemesine başlandığı tutanakla tespit edilir; tutanağın bir sureti ilgiliye, bir sureti bağlı olunan birime, bir sureti de ilgili vergi dairesine gönderilir.
- İlgilinin muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz.
- İncelemenin bittiği tutanağa bağlanır ve bir sureti ilgiliye teslim edilir.
- Vergi mevzuatına aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemez.
- Tam inceleme en fazla bir yıl, sınırlı inceleme en fazla altı ay içinde bitirilir. Ek süre için özel şartlar belirlenmiştir.
- Vergi inceleme raporları, ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu yönüyle değerlendirilir.

⁵² M. Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 114; Soydan, s. 85.

İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanakla tespit olunabilir. İlgililerin buna ilişkin itiraz ve görüşleri varsa tutanağa geçirilerek bir nüshasının nezdinde inceleme yapılabilmektedir. Tutanak düzenlenmesinin bir zorunluluk olmayıp, inceleme yapanların takdirine bırakılması eleştiri konusu yapılmaktadır⁵³. Fakat bu çalışmanın odaklandığı nokta, *Vergi Usul Kanunu*'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenlemedir. Buna göre, inceleme esnasında düzenlenen tutanakların ilgililer tarafından imzalanmaması halinde, tutanakta bahsedilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler ilgilinin rızası hilafına alınabilecektir. Madde metni şöyledir:

“İnceleme tutanakları:

Madde 141-

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılabilmektedir. İnceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”

Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile vergi incelemesi yapanlara verilen bu yetki bir *elkoyma* yetkisidir⁵⁴ ve çalışmanın önceki bölümlerinde değinilen temel hak ve hürriyetlerin yanı sıra kendini suçlamama/susma hakkına da müdahale etmektedir. Fakat özellikle ifade edilmelidir ki, burada hak kapsamında görülen, inceleme tutanaklarının imzalanmaması halinde defter ve belgelere elkoyulması işlemidir. Mükellefin *Vergi Usul Kanunu*'nun 256'ncı maddesi gereğince muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtlar, bu hak kapsamında görülmemektedir⁵⁵.

⁵³ Çavuş, s. 230; Saban, s. 190.

⁵⁴ Ayrancı, s. 61; Çavuş, s. 301; Oktar, s. 205; Saban, s. 186; Soydan, s. 552.

⁵⁵ *Anayasa Mahkemesi*'nin bu hükmün *Anayasa*'ya aykırılığı iddialarını incelediği iki kararı için bkz. AnyM, 11.02.2003 tarih ve E.2002/55, K.2003/8, (RG.16.12.2003-25318); AnyM, 31.01.2007 tarih ve E.2004/31, K.2007/11, (RG. 18.05.2007-26526). Bu konudaki görüşler için ayrıca bkz. Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı-VUK, 359 (a)(2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası*, Y. 24, S. 285, Mayıs, s. 24-33; Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1, 2013, ss. 29-40; Saban, s. 188; Soydan, s. 332 vd.; Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 3, 2011, s. 363-390.

2.2. Elkoyma Yetkisi - Kendini Suçlamama Hakkı

Kendini suçlamama hakkı, *Anayasa*'nın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir:

"Suç ve cezalara ilişkin esaslar

Madde 38-

...

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, kendini suçlamama/susma hakkını açıkça düzenlememekle birlikte, 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmektedir. Sözleşme'nin 6/1'inci maddesi şöyledir:

"Madde 6

Adil yargılanma hakkı

1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir."

Anayasa Mahkemesi, vergilendirme işlemlerine karşı açılan davaları adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmektedir⁵⁶. *Anayasa Mahkemesi*'nin vergi aslı - vergi cezası ayrımı yapmaksızın adil yargılanma hakkının vergi davalarında da uygulanabilir olduğu içtihadı, bu hakkın yorumunda *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi* lehine daraltıcı değil, *Anayasa* lehine genişletici yorumu esas aldığı

⁵⁶ Bu yönde verilen kararlardan bazıları şunlardır: *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusu* (AnyM. 06.04.2017 tarih ve Bş.2014/12080); *Özeyyüpoğlu Tekstil Nak. Gıda Tarım İnş. Tic. A.Ş. Başvurusu* (AnyM. 22.06.2015 tarih ve Bş.2014/7044); *Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu* (AnyM. 30.06.2016 tarih ve Bş.2014/6675); *Münür Ata Başvurusu* (AnyM. 22.01.2015 tarih ve Bş.2014/4958, RG. 10.06.2015-29382); *Dese Örme Tekstil Sanayi ve Dış Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu* (AnyM. 31.03.2016, Bş.2013/8986); *Nusret Yumrutaş Başvurusu*, AnyM. 19.11.2015 tarih ve Bş.2013/6355.

göstermektedir⁵⁷. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* ise sadece vergi cezalarından doğan davaları adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmekte, vergi aslına yönelik davaları bu hakkın kapsamı dışında tutmaktadır⁵⁸. Mahkeme'nin bu içtihadı *Ferrazzini* kararından⁵⁹ bu yana değişmemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrası, ilgililerin vergi incelemesi sırasında hazırlanan tutanakları imzalamaktan çekinmesi halinde defter ve belgelerin rızasına bakılmaksızın alınacağına ilişkin düzenleme ile bu hakka müdahale etmektedir. İlgililer, ileride aleyhlerine delil olabilecek tutanakları imzalamak ile defter ve belgelerinin alınması arasında bir tercih yapmaya zorlanmaktadır. Elkoyulan bu defter ve belgeler çoğu zaman mükellefin aleyhine hususlar içermekte, kişi kendi aleyhine delil vermeye zorlanmakta ve kendini suçlamama/susma hakkına müdahale edilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 29/2 maddesinde düzenlenen "Taraflar, davanın dayanağı olan vakalara ilişkin açıklamalarını gerçeğe uygun bir biçimde yapmakla yükümlüdür" hükmünün *Anayasa*'nın 2, 36 ve 38/5'inci maddelerine aykırılık iddiasını değerlendirdiği kararında kendini suçlamama/susma hakkına yer vermiştir⁶⁰. Mahkeme bu davada söz konusu hükmün bu hakkı ihlâl etmediği tespitini yapmış olmakla birlikte; gerekçede yer alan "Taraflar, aleyhlerine olan veya kendileri hakkında suç teşkil eden bir konuda açıklama yapmama hakkına sahip olup kuralın tarafları buna zorlayan bir yönünün bulunduğu söylenemez. Öte yandan kuralla, taraflara yüklenen doğruyu söyleme ödevi, cezaî yaptırım olmayan usulî bir yükümlülüktür" ifadesinden, hakkın ihlâli için *delil vermeye zorlama* ve *cezaî yaptırım* unsurlarının aranması gerektiği söylenebilir.

⁵⁷ Billur Yaltı, "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 341, Şubat 2017, s. 10.

⁵⁸ Mine Uzun, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 1, 2014, s. 222; Müslüm Akıncı, *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 29; Öncü, s. 186; Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 85; Yaltı, "Vergisel Alanda...", s. 10.

⁵⁹ *Ferrazzini v. Italy* (AİHM Büyük Daire, 12.07.2001 gün ve Bş.44759/98), [http://hudoc.echr.coe.int/tur#\(2022fulltext%22:\[22ferrazzini%22\].%22documentcollectionid%22:\[22GRANDCHAMBER%22.%22CHAMBER%22\].%22itemid%22:\[222001-59589%22\]\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur#(2022fulltext%22:[22ferrazzini%22].%22documentcollectionid%22:[22GRANDCHAMBER%22.%22CHAMBER%22].%22itemid%22:[222001-59589%22])), (24.06.2017). Bu kararın eleştirisi için ayrıca bkz. Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 87 vd.

⁶⁰ AnyM, 27.09.2012 tarih ve E.2012/4, K.2012/130, (RG.10.12.2013-28847).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin de, bu hakkın ihlâli iddialarını değerlendirdiği kararlarında aynı unsurları incelediği görülmektedir. Mahkemenin, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hak ihlâli iddialarında incelediği başlıklar şu şekilde özetlenebilir⁶¹:

- Kişiyi delil vermeye zorlamanın mahiyet ve derecesi,
- Usulde buna ilişkin korunma mekanizmalarının bulunup bulunmaması,
- Zorla elde edilen delillerin daha sonraki bir yargılamada kişinin aleyhine kullanılıp kullanılmadığı.

2.3. Elkoyma Yetkisi - Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması

Temel hak ve hürriyetlere müdahale edecek bir düzenlemenin sınırlarını belirleyen ilkelerle (Any. m. 13) *Vergi Usul Kanunu*'nun 141/2 maddesi incelendiğinde şu tesbitler yapılabilir:

- Temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlamanın ancak kanunla yapılması gereği sağlanmıştır.
- Sınırlamanın, *Anayasa*'nın ilgili maddesinde yer alan sebeplere dayanması gereği ele alındığında;

Anayasa'nın 38/5'inci maddesinde hiçbir sınırlama sebebi sayılmamış olmasına rağmen, *Vergi Usul Kanunu*'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "tutanakların imzalanmaması", *elkoyma* sebebi olarak düzenlenmiştir. Bu halde *Vergi Usul Kanunu*, *Anayasa*'da olmayan bir sebeple temel hak ve hürriyetleri sınırlamaktadır. Bu nedenle, sınırlamanın *Anayasa*'nın ilgili maddesinde yer alan sebeplere dayanması gereğinin sağlan(a)madığı açıkça görülmektedir.

- Kendini suçlamama/susma hakkına yapılan bu müdahalenin, demokratik bir toplumda zorlayıcı bir toplumsal ihtiyacın karşılanması amacıyla yönelik olduğunu söylemek de mümkün değildir. Vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanakların ilgililerce imzalanmak istenmediği hallerde, "imzadan imtina edildiği" şerhi düşülmesi yeterli iken, hâkim kararı/onayı olmaksızın defter ve belgelere elkonulması demokratik bir toplum düzeninde kabul edilemeyecek bir uygulamadır ve bu nedenle *Anayasa*'ya aykırıdır.

⁶¹ *Funke v. France*, AİHM, 25.02.1993 gün ve Bş.10828/84; *J.B. v. Switzerland*, AİHM, 03.05.2001 gün ve Bş.31827/96; *Saunders v. The United Kingdom*, AİHM, 17.12.1996 gün ve Bş. 19187/91. Bu kararların ayrıntılı eleştirisi için bkz. Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 142 vd. Susma hakkı konusundaki diğer örnekler için ayrıca bkz. Dutertre, s. 243-247.

- *Vergi Usul Kanunu*'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrası ölçülülük ilkesi açısından değerlendirildiğinde; öncelikle bu madde ile kendini suçlamama/susma hakkına sınırlama getirilmesinin amacı belirlenmelidir. Bu amaç, *ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak* olarak tespit edilebilir.

Amaca ulaşmak için vergi incelemesi sırasında değerlendirilen (mükellefiyete ilişkin olaylar ve hesap durumlarını gösterir) defter ve belgelerin alınması, elverişli bir araç olarak kabul edilebilir. Fakat bu müdahalenin gerekli ve orantılı olduğu söylenemez. Zira ilgililer, ileride aleyhlerine delil olabilecek tutanakları imzalamak ile defter ve belgelerine elkonulması arasında bir tercih yapmaya zorlanmaktadır. Münhasıran bu zorlamaya karşı hak arayabilecekleri herhangi bir itiraz mercii bulunmadığı gibi, elde edilen delillerin kişinin aleyhine kullanılacağı da açıktır. Ek olarak, elkoyulan defter ve belgelerin muhafazası, inceleme şekli ve süresi, mükellefin defter ve belgelerden suret alması gibi durumlar hakkında da bir düzenleme yapılmamıştır.

- Tutanakların imzalanmaması halinde defter ve belgelere elkonulması işlemi, öze dokunma yasağını da ihlâl etmektedir. Zira ilgililer, ileride aleyhlerine delil olabilecek tutanakları imzalamak ile defter ve belgelerinin alınması arasında bir tercih yapmaya zorlanmaktadır. Fakat kişi hangi tercihte bulunursa bulunsun, aleyhine delil vermiş olmaktadır. Bu deliller, ya ileride yapılacak ikmalen/re'sen tarhiyata kaynaklık edecek inceleme tutanakları; ya da içinde aleyhe kayıtlar bulunan defter ve belgelerdir. Bu nedenle, *Vergi Usul Kanunu*'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrası, kendini suçlamama/susma hakkının özüne dokunarak onu kullanılamaz hale getirmektedir.

2.4. Elkoyma Yetkisi - Anayasa'ya Uygunluk

Kanaatimizce, *Vergi Usul Kanunu*'nun 141'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile vergi incelemesi yapanlara verilen *elkoyma* yetkisi, kendini suçlamama/susma hakkının özüne dokunan, demokratik bir toplumda son çare olarak başvurulamayacak, ölçüsüz bir müdahaledir. Bu şekliyle *Anayasa*'ya aykırı olan hükmün, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması ilkelerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir.

Yapılacak düzenlemede tutanakları imzalamaktan çekinen ilgililer için "imzadan imtina edildiği" şerhine⁶² yer verilerek vergi incelemesi yapanların defter ve belgeleri alma yetkisi iptal edilmelidir.

⁶² Ayrancı, s. 62; Çavuş, s. 322.

Yapılan inceleme sırasında kişinin vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması halinde, ancak *Vergi Usul Kanunu*'nun 142 ve devamı maddelerinde düzenlenen "arama" hükümlerinin uygulanması suretiyle ilgilinin defter ve belgelerine elkonulabilir.

Sonuç

Vergi denetiminin amacı, mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için vergi denetim elemanlarına verilen yetkiler arasında *elkoyma* niteliğinde yetkiler de bulunmaktadır. Temel hak ve hürriyetlere açık bir müdahale olan *elkoyma* işlemi, *Anayasa*'nın 20 ve 21'inci maddelerine göre hâkim kararı/onayı olmaksızın yapılamaz. Ne var ki, *Vergi Usul Kanunu*'nun yoklama ve vergi incelemesi ile ilgili 127/c, 127/e ve 141/2'nci madde hükümleri, vergi yoklama ve inceleme elemanlarına hâkim kararı/onayı aranmaksızın *elkoyma* yetkisi vermektedir. Yeni *Vergi Usul Kanunu* çalışmaları kapsamında kamuoyuna yansıyan ve *Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı*⁶³ olarak isimlendirilen metinde de aynen korunan bu hükümler, *Anayasa*'nın 13, 20, 21, 35 ve 38'inci maddelerine açıkça aykırıdır. Kanunlaşma sürecinde, söz konusu *elkoyma* yetkilerinin Anayasal ilkelere uygun bir şekilde yeniden düzenlenmesi bir zorunluluktur.

Kaynakça

AKINCI, Müslüm (2008), *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Turhan Kitabevi, Ankara.

AYDIN, Murat (2012), *Arama ve El Koyma*, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

AYRANCI, Eda (2012), *Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

BAKER, Philip (2000), "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, <http://www.fielddtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2000-4-211-377-Taxation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf>, (01.07.2017).

CENDEL, Nur ve Hamide ZAFER (2015), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

⁶³ https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwik1fze9fbUAhWjlpokHZSnArAQFggYMAM&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Ftasari%2FTASARI_VUK.docx&usq=AFOjCNGIqQxA2iXl4bL701Z4kKRGZ3-XLA&cad=rja, (01.07.2017).

ÇAVUŞ, Adnan (2006), *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetleme Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.

DONAY, Süheyl (2008), *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul.

DUTERTRE, Gilles (2007), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, (çev.) T.C. Başbakanlık İnsan Hakları Başkanlığı, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara.

GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Kerametin ve UTKUSEVEN, Ahmet (2002), *Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara.

GÜMÜŞKAYA, Gamze (2010), *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.

GÜNEŞ, Gülsen ve Z.Ertunç ŞİRİN (2005), "Vergi Ödevlisinin Hakları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 197, Şubat, ss. 135-145.

HALLBORG, Robert B. (1986), "Principles of Liberty and the Right to Privacy", *Law and Philosophy*, Vol. 5, No. 2, Aug., pp. 175-218.

KANETİ, Selim (1989), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

KARAKOÇ, Yusuf (2011), *Genel Vergi Hukuku*, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

KARAKOÇ, Yusuf (2012), "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, ss. 83- 98.

KUNTER, Nurullah, Feridun YENİSEY ve Ayşe NUHOĞLU (2008), *Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 16. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

MCCLOSKEY, H. J. (1980), "Privacy and the Right to Privacy", *Philosophy*, Vol. 55, No. 211, Jan., pp. 17-38.

METİN, Yüksel (2002), *Ölçülülük İlkesi-Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınları, Ankara.

MUTLUER, M. Kâmil (2008), *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

NARTER, Recep (2016), "Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği", *Vergi Raporu*, S. 197, Şubat, ss. 9-15.

OĞURLU, Yücel (2002), *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayınları, Ankara.

OKTAR, Ateş (2011), *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

ÖNCEL, Mualla; Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (2016), *Vergi Hukuku*, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNCÜ, Gülay Arslan (2015), "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 6, S. 20, Ocak, ss. 139-190.

ÖZBEK, Veli Özer ve Pınar BACAKSIZ (2005), *Yeni Ceza Muhakemesi Kanununun Anlamı (CMK İzmir Şerhi)*, Seçkin Yayınları, Ankara.

ÖZBUDUN, Ergun (2009), *Türk Anayasa Yargısı*, 9. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

ÖZTÜRK, Bahri ve Mustafa Ruhan ERDEM (2006), *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

PARENT, W. A. (1983), "Privacy, Morality, and the Law", *Philosophy & Public Affairs*, Vol. 12, No. 4, Autumn, pp. 269-288.

PINAR, Burak ve Yıldırım TAYLAR (2013), "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, S. 21, Nisan, ss. 139-180.

PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif ve Fatih SARAÇOĞLU (2014), "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 7, S. 1, ss. 415-423.

SABAN, Nihal (2009), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

SALİHPAŞAOĞLU, Yaşar (2013), "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, S. 3, s. 227- 266.

SARICAOĞLU, Ercan (2011), "Vergi Usul Kanunu 127/1-C Hükmü ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan "El Koyma" Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu"; *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 61, Eylül, s. 59-64.

SOMUNCU, Ahmet (2014), "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 43, Ocak-Haziran, ss. 133-173.

SOYDAN, Başar (2015), *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.

ŞEN, Ersan ve H. Sefa ERYILDIZ (2017), *Elkoyma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ŞENYÜZ, Doğan (2013), "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1, ss. 29-40.

TAŞDELEN, Aziz (2003), "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, s. 159-190.

TÖRALP, Funda (2012), "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, ss. 163-182.

UZUN, Mine (2014), "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 1, s. 219-245.

ÜNVER, Yener ve Hakan HAKERİ (2016), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman (2011), "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 3, s. 363-390.

YALTI, Billur (2006), *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul.

YALTI, Billur (2017), "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 341, Şubat, ss. 9-25.

YALTI, Billur (2005), "Vergi Hukukunda Susma Hakkı-VUK, 359 (a)(2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", *Vergi Dünyası*, Y. 24, S. 285, Mayıs, ss. 24-33.

YURTCAN, Erdener (2005), *Ceza Yargılaması Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.