

Vergi Denetiminde Adli Kolluk Uygulaması: Güncel Sorunları ve Çözüm Önerileri

The Application of Judicial Law Enforcement in Tax Audits: Current Issues and Proposed Solutions

Muhammed Mustafa BİÇER

Yüksek Lisans Öğrencisi,
Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Programı
mustafabicer0211@gmail.com
Orcid ID: 0009-0007-5371-9229
Sakarya/TÜRKİYE

Özet

Kamusal hizmetlerin ifası için vergi gelirleri devlet idaresinin en stratejik gelir kaynağıdır. Bu sebeple vergi gelirlerinin eksiksiz tahsilinin sağlanması için yetkili memurlarca denetim faaliyetleri önem arz etmektedir. Türkiye’de vergi denetimi 4 çeşit denetim aracıyla yapılmaktadır. Arama haricinde kalan denetimler genellikle vergi ziyanının önlemesine yönelik olup arama aracı ise vergi kaçakçılığı suçu ile karşılaşıldığında başvuru bir araçtır. Adli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin icra edilen arama faaliyetinde faaliyet vergi denetim elemanları tarafından esas kaynak olan Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılmakta, fakat arama faaliyetlerinin adli bir faaliyet olması, denetim elemanının adli kolluk sıfatı ve niteliği bulunmaması, suç kolluğu olmaması gerekçeleriyle Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında olmayan vergisel arama faaliyetlerinin hukuka aykırı olduklarına dair görüşler bulunmakta ve aynı gerekçeyle zaman zaman dava konusu edilmektedir. Bu kapsamda vergi denetiminde adli kolluk uygulaması konusunda mevzuat açığı bulunduğu, denetim elemanının ve vergisel arama faaliyetinin niteliği konusunda yeni bir hukuki düzenlemeye gidilmesi gerektiği önem arz etmektedir. Bu çalışmada vergi denetimi mekanizması içerisinde yer alan arama (aramalı inceleme) aracının hukuki niteliğini ve bu süreçte vergi denetim elemanlarının adli kolluk statüsü bağlamındaki konumunu doküman analizi yöntemiyle incelenerek konuya ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Adli Kolluk, Vergi Araması, Vergi Denetimi

Abstract

Tax revenues are the most strategic source of income for the state administration to provide public services. Therefore, audit activities by authorized officials are crucial to ensure the complete collection of tax revenues. In Turkey, tax audits are conducted using four types of audit tools. Audits other than searches are generally aimed at preventing tax evasion, while searches are a tool used when encountering tax evasion crimes. In searches related to tax evasion, a judicial crime, the activity is carried out by tax audit personnel within the scope of the Tax Procedure Law, the primary legislative source. However, there are opinions that tax-related searches are unlawful because they are judicial activities, and the audit personnel do not have the status or qualifications of judicial law enforcement officers or criminal police officers, and therefore do not fall under the Criminal Procedure Law. These opinions are sometimes challenged in courts on the same grounds. In this context, it is important to highlight the legislative gap regarding the application of judicial law enforcement in tax audits and to establish new legal regulations concerning the nature of audit personnel and tax-related search activities. This study examines the legal nature of the search (inspection) tool within the tax audit mechanism and the position of tax audit personnel in the context of their judicial law-enforcement status, using a document analysis methodology, and offers solutions to the issue.

Keywords: Judicial Law Enforcement, Tax Search, Tax Audit

İntihal/ Plagiarism

Bu makale, iThenticate yazılımı ile taranmış ve intihal tespit edilmemiştir.
This article has been scanned by iThenticate and no plagiarism detected.

Yazarlık Katkısı

Bu çalışmada yer alan yazarlar, çalışmaya eşit düzeyde katkı sağlamıştır.

Geliş Tarihi: 09/002/2026

Kabul Tarihi: 30/03/2026

Yayın Tarihi: 30/06/2026

Cilt/Volume: 12

Sayı/Issue: 1

Jel Codes: K34, H20, H26, H21

Makale Türü / Article Type: Araştırma Makalesi / Research Article

Araştırma & Yayın Etiği: Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiştir. Yayın etiği ihlalleri yazarın sorumluluğundadır.

Research & Publication Ethics: This article has been reviewed by at least two referees. Violations of publication ethics are the responsibility of the author(s).

Atıf/Citation: Biçer, M. M. (2026). Vergi Denetiminde Adli Kolluk Uygulaması: Güncel Sorunları ve Çözüm Önerileri . *Research Journal of Public Finance*, 12(1), 1-22.



This is an open access paper distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Giriş

Vergiler, devletin kamusal hizmetleri yerine getirmesi ve mali sürdürülebilirliğini sağlayabilmesi için temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Türkiye’de kamu gelirleri içerisinde en geniş paya sahip olan vergilerin etkin, doğru, zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi, yalnızca mali istikrar açısından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal düzenin korunması bakımından da kritik öneme sahiptir. Vergileme sisteminin beyan esasına dayanması mükellef beyanlarının doğruluğunu tespit etmek için denetim mekanizmasının etkinliği vergi idaresi bakımından vazgeçilmezdir.

Vergi denetiminin usul ve esasları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile düzenlenmiş olmakla birlikte, arama haricinde kalan denetim araçları genellikle vergi ziyaını önlemeye yönelik olup, arama (aramalı inceleme) faaliyeti ise vergi kaçakçılığı suçuyla karşılaşılması halinde başvurulmuş bir araçtır. Arama faaliyeti, niteliği itibarıyla adli bir işlem olmasına rağmen, bu işlemin vergi denetim elemanları tarafından ve esasen idari karakterli bir kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde uygulanması, ciddi bir hukuki tartışma konusu doğurmaktadır. Zira vergi denetim elemanlarının mevzuatta açıkça tanımlanmış bir adli kolluk statüsüne sahip olmamaları, adli bir işlemin idari fonksiyonlu bir kanunla tesis edilmesi vergisel arama işlemini 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ile ilişkisini sorunlu hâle getirmekte; bu durum hem yetki hem de usul bakımından normatif belirsizliklere yol açmaktadır.

Bu belirsizlik, yalnızca teorik bir tartışma niteliğinde olmayıp uygulamada arama işlemlerinin hukuka uygunluğu konusunda ihtilaflara ve yargısal denetime konu uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Vergi denetim elemanlarının arama sırasında fiilen adli kolluk fonksiyonu icra etmelerine rağmen, bu fonksiyonun açık bir yasal statüye dayanmaması; yetki sınırları, amirlik ilişkisi ve uygulanacak usul hükümleri bakımından sistematik ve hukuki bir boşluk yaratmaktadır. Böylece vergi denetimi ile ceza muhakemesi hukuku arasındaki kesişim alanında yapısal bir normatif uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma, söz konusu yapısal ve hukuki belirsizliği merkeze alarak; vergi denetim mekanizması içerisinde yer alan arama aracının hukuki niteliği ile vergi denetim elemanlarının fiilen ve şeklen icra ettikleri adli kolluk statüsü niteliğindeki konumunu incelemeyi amaçlamaktadır. Doküman analizi yöntemiyle yürütülen çalışmada; yerli akademik literatür, ilgili mevzuat hükümleri ve doktrindeki görüşler incelenerek konu

bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Çalışmanın kapsamı; akademik literatürdeki verilerin yanı sıra Türkiye’de yüksek yargı mercileri olan ve kararları hukuken bağlayıcı nitelik taşıyan, Yargıtay ve Danıştay’ın kamunun erişimine açık veri tabanlarında yer alan kararları ile sınırlandırılmıştır. Elde edilen veriler ışığında mevcut normatif boşluğun giderilmesine yönelik çözüm önerileri sunan bu çalışma; vergi denetiminde adli kolluk uygulamasına ilişkin hukuki çerçevenin sistematik biçimde yeniden ele alınmasını, politika yapıcılara bir öngörü sağlamayı ve literatüre ek bir katkı sunmayı hedeflemektedir.

1- Vergi Kavramı

Vergi: Bir devletin egemenlik gücü ve hakkına dayanarak gerçek kişiler ve ticari/ekonomik kurum, kuruluşlardan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla mecburiyet esaslı topladığı parasal değerdir. Verginin tarihi neredeyse insanlık tarihi kadar eski olup, kavram olarak ilk ortaya çıkışı M.Ö.3500-4000’li yıllara kadar dayandığı düşünülmekle beraber resmi olarak net bir tarih kaydı mevcut değildir (Yolal, 2017). Tarihte bireylerin vergi ödeme şekli ilk olarak emek ile toplumsal faaliyetlere veya devletin yönetimi için gereklilik arz eden iş ve işlemlere katılma şeklinde olmuştur. Daha sonrasında mülkiyet kavramının oluşmaya başlamasıyla beraber gönüllülük esasına dayalı vergilendirmeye geçilmiş, vergi ödemeleri gönüllülük esasına göre ayni yardım şeklinde ödenmeye başlanmıştır. Daha sonrasında piyasa ekonomisinin yaygınlaşması, yönetim sınıfının oluşması, para likiditesinin önem kazanmasıyla vergi ödemesi nakit ödeme ile ödenmeye başlanmıştır (Falay, 1989). İlerleyen süreçte ekonomik düzenlerin değişmesi gerek idarenin gerekse kamunun ihtiyaçlarının artması ve devletlerin yeni fonksiyonlar yüklenmesi sebebiyle o bölgedeki yerleşiklerden gönüllülük esasına göre toplanan vergi kamusal bir zorunluluğa dönüşerek zorunlu olarak nakdi şekilde alınmaya başlanmıştır (Giray, 2018). Zaman ilerledikçe ülkelerde yeni vergiler ihdas edilmiş, vergi idareleri ve vergi kavramı günümüze kadar kapsamlı bir şekilde gelişimine ve ilerleyişine devam etmiştir.

2- Vergi Denetimi ve Genel Araçları

Türk Vergi Sistemine göre vergileme esaslı beyan esaslı vergilemedir. Vergi mükellefi olan kişi veya kurumlar elde ettikleri gelirden ödemeleri gereken vergi tutarını kanunda belirtilen usul ve esaslarla vergi idaresine beyan etmekte, devamında tamamlanan

işlemler sonrasında tahsil yoluna gidilmektedir. Beyan esaslı vergileme sisteminde mükellefin beyan ettiği tutarın doğruluğu önem arz etmektedir. Bu beyanın gerçekliği ancak etkin ve kapsamlı bir denetim vasıtasıyla tespit edilebilir. Bu sebeple vergide denetim etkinliği vergi idaresince önemli bir konudur. Vergi idaresi icra ettiği denetimlerle hem mükellefin beyanlarının gerçekliğini kontrol etmekte hem de vergi kayıp ve kaçacağını tespit ederek mali disiplini sağlamaktadır (Taytak ve Dalkıran, 2019).

Başka bir deyişle vergi denetimi, vergi mükellefi olan kişilerin veya kurumların vergi kanunlarına uygunluğunun çeşitli araçlarla kontrolünü sağlama uygulamasıdır (Çatal, 2025; Saban, 2019).

Ülkemizde vergi denetimi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) içerisinde 127. ve 145. maddeler arasında belirtilen 4 çeşit denetim türü ile icra edilmekte olup, usul ve esasları kanun içerisinde düzenlenmiştir. Bu 4 denetim şekli yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi verme (bilgi isteme) şeklinde belirtilmiştir. Bahsedilen denetim faaliyetlerinin yine aynı kanun içerisinde belirtilen vergi idaresi elemanları tarafından icra edilebileceği belirtilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, vergi denetim türleri arasında özellikle arama faaliyeti aracı ile doğrudan veya dolaylı bağlantı kurabilecek nitelikte olan yoklama, vergi incelemesi ve arama araçlarına başlıklar halinde ve temel esasları çerçevesinde ele alınacaktır. Bilgi isteme aracı ise, arama faaliyeti ile doğrudan bir bağlantı kurmaması ve çalışmanın kapsamını gereksiz ölçüde genişletme riski taşıması nedeniyle çalışma dışında bırakılmıştır.

Vergi Usul Kanununda denetim türleri veya yöntemleri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi isteme olarak sınıflandırılmakla birlikte, bu çalışmada söz konusu denetim türleri arama faaliyetiyle olan işlevsel ilişkileri ve vergi idaresinin tasarrufuna tabi kaldığından “denetim araçları” olarak ele alınacaktır.

2.1- Yoklama

Yoklama işlemi Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde düzenlemiş olup, genel bir tanımlamayla; vergi mükelleflerini ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, ticari kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etme işlemidir. Bu madde hükmünden anlaşılması gereken mükellefin mükellefiyetine ilişkin bilgi ve belgelerin yetkili memurlarca iş yerinde genel bir kontrole tabi tutulmasıdır.

2.2-Vergi İncelemesi

İnceleme faaliyeti, denetim faaliyetinin önemli bir aracı olmakla birlikte kanunda Vergi Usul Kanunu madde 134’de düzenlenmiştir. İnceleme işlemi yoklama işleminden daha nitelikli bir araç olup, madde hükmüne göre mükellefin kendisine vergi borcunun terettüp etmesiyle ve sonrasında gerçekleşen, gerçekleşecek olan tüm aşamalarda beyanların ve nihai vergi tutarının doğruluğunun iş yerinde detaylı bir denetimidir (Şenyüz vd., 2012). Vergi incelemesinde gerekli görüldüğünde defter veya resmi evraklar haricinde mükellefin ticari işlem ve ilişkileri ile işletme envanteri de incelenebilmektedir (Öncel vd., 2011).

2.3-Arama

Arama, Vergi Usul Kanunu içerisinde madde 142’de düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’na göre aramanın yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine dair kuvvetli emareler, tespitler veya ihbar bulunmalıdır. Bu emarelerin bir önceki başlıklarda bahsettiğimiz yoklama ve inceleme işlemleri sırasında veya sonrasında ortaya çıkabileceği gibi kaçakçılığa ilişkin makul bir ihbarın bulunması da bu faaliyete başvurmak için yeterli olabilmektedir (Karakoç, 2017). Arama faaliyeti esasen vergi kaçakçılığına konu muhatabın veya ilgililerinin hakkında delil toplanması faaliyetidir. Vergi Usul Kanunu’nda bu faaliyet ismen ‘ARAMA’ şeklinde belirtilse de aramalı inceleme, vergi araması gibi farklı isimlerle de hem literatürde hem de hukuki evraklarda geçebilmektedir (Küçük, 1975; Danıştay 3. D., E. 2010/2635, K. 2013/416, Danıştay 4. D., E. 2015/10048, K. 2017/1587, Danıştay VDDK, E. 2016/635, K. 2016/617, Yargıtay 11. CD., E. 2017/3571, K. 2018/966, Yargıtay 11. CD., E. 2016/5850, K. 2019/5977).

Bu çalışmada arama faaliyeti; aramalı inceleme, vergisel arama, vergi araması gibi farklı isimlerle metinlerde ve başlıklarda geçecektir. İsmen farklı olarak yazılsa da kavram olarak vergi denetiminin arama aracı kastedilmektedir.

3- Kolluk Kavramı ve Vergi Denetimi İlişkisi

Kolluk faaliyeti, eski bir uygulama olmasının yanı sıra uygulamadaki yetki ve görevleri dolayısıyla geniş bir etki alanına sahiptir (Bilgiç, 2019). T.C. Anayasası’nın 5. maddesinde yer alan; devlet, ‘kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini sınırlayan engelleri kaldırmak, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmakla yükümlüdür.’ hükmü gereği devlet bu yükümlülüğü bir araç ile yürütmek zorundadır. Kolluk kavramı bu aşamada icracı temel araç niteliğinde etken olmaktadır. Kolluk

faaliyeti; en genel tanımıyla başta ülkenin kamu düzenini korumak, ülkede yerleşik kişilerin huzur ve refahının temini için vazife icra etmek ve kanunların verdiği diğer adli/ idari görevleri yerine getirme faaliyetidir (Bıçak, 2018). Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir değerlendirmesinde, kolluk faaliyetinin kavramsallığı hukuki bir dayanakla tanımlanmaya imkan bulmuştur. Karar içeriğine göre: 'Kolluk faaliyeti, idarenin kamu düzenini korumak ve kişilerin güvenli ve huzurlu bir ortamda hayatlarını sürdürmelerini sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği kamu hizmetidir. Kamu düzeninin genel güvenlik, genel sağlık ve toplumsal huzur olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Genel olarak kamu düzeni unsurlarından biri ya da birkaçının korunmasına yönelik faaliyet gösteren ve belirli bir faaliyeti hedeflemeyen kolluk faaliyeti genel kolluk olarak tanımlanmaktadır.' görüşüne yer verilmiştir (AYM, 01.06.2022, E. 2020/97, K. 2022/62).

Kolluğun nihai amacı kamu düzenini korumak ve tesis etmektir; ancak bu amaç tek bir örgütsel birim aracılığıyla yerine getirilememektedir. Kolluk, çok işlevli bir yapıya sahip olması sebebiyle, bünyesinde çok sayıda alt birimi, farklılaşmış personel gruplarını ve çeşitli faaliyet alanlarını barındırmaktadır. Bu faaliyet alanları; genel ahlak, ekonomi, millî güvenlik, doğa koruma ve adli hizmetler gibi kamu yararını doğrudan ilgilendiren temel unsurları kapsamaktadır. Söz konusu unsurlar, kendine özgü görev tanımlarını ve bu görevleri ifa edecek yetkili personeli de beraberinde barındırmaktadır. Bu çerçevede "kolluk" kavramının yalnızca silahlı ve üniformalı görev yapan güvenlik personelinin ibaret olacak biçimde dar bir çerçevede yorumlanması, kolluğun işlevsel gerçekliğini yansıtmamaktadır. İdarenin ve kamu düzeninin korunması ile yeniden tesisinde görev üstlenen tüm kamu görevlilerinin kolluk kapsamında değerlendirilebileceği ve toplumsal ihtiyaçların gerektirdiği hallerde yeni kolluk türlerinin de oluşturulabileceği kabul edilmelidir (Gözübüyük, 2015; Günday, 2015; Gözler ve Kaplan, 2017; Bıçak, 2018).

Genel kolluk, tek bir merkezden idareli tüm ülke dahilinde başta anayasa ve ilgili kanunlara göre görev icra eden kolluk güçlerini tanımlar. Kolluğun en geniş kapsamı genel kolluktur. Genel kolluk birimleri Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı gibi kuruluşlardır. Adli kolluk ve İdari/Önleyici kolluk gibi diğer kolluk birimleri de esasen genel kolluğun bir yan içeriği niteliktedir. Adli kolluk, görevi suç işlendikten sonra başlayan kolluktur. Bir suçun meydana gelmesiyle sonrasında yürütülen işlemler adli kolluğun görev alanındadır ve adli kolluk bu işlemleri yetkili cumhuriyet savcısının talimatları doğrultusunda yürütmektedir. İdari/Önleyici kolluk ise suçun işlenmesine mani olmak için genellikle kamusal alanlarda

önleyici faaliyetler icra eden kolluk türüdür. Önleyici kolluk tarafından da bazı denetim faaliyetleri yapılmakta ve genel kabahatlere yönelik aykırı davranışlara ilişkin cezai işlemler genellikle önleyici kolluk tarafından yerine getirilmektedir (Aydın ve Demir, 2022). Özel kolluk ise konu dışında kaldığından çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Vergi denetimlerinin esas amacı vergi idaresinin belirtilen dört denetim araçlarıyla vergi kayıp ve kaçagını önlemek ve vergi kaçakçılığına dair bir suç şüphesi olması halinde bu suçu ispat etmektir (Tekin ve Çelikkaya, 2016). Doktrinde bazı görüşlere göre vergi denetim araçları; denetleme yolları, vergi tarhı ön işlemleri, vergi güvenlik tedbirleri gibi farklı isimlerle de anılmaktadır (Kaneti vd., 2019). Vergi denetiminde kolluk faaliyeti özellikle arama faaliyeti uygulamasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi denetimini (inceleme ve yoklama) yapmaya haiz kişiler madde 128 ve 135'de belirtilen vergi idaresi elemanlarından oluşmaktadır. Bu yetkiye haiz denetim elemanları vergi konusunda idari ve adli ihtilafları bulunan vergi mükelleflerini incelemeler yoluyla tespit etmesi sebebiyle şeklen bir kolluk faaliyeti icra etmektedirler. Dolayısıyla bu faaliyet denetim elemanına yeni bir statü kazandırmaktadır (Yaltı, 2000, 2006).

Vergi denetim elemanlarının şeklen icra ettiği bu kolluk görevi sebebiyle hangi kolluk dalına girdiği ise zaman zaman mesleki kimlik ve hukuki statü tanımlamalarında tartışma konusu olmaktadır (Ayber, 2021).

Kanunun 128. maddesinde yoklamaya yetkililerin;

1. Vergi dairesi müdürleri;
2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları;

olduğu belirtilmiş,

135. Maddesinde ise incelemeye yetkililerin;

Vergi Müfettişleri;

Vergi Müfettiş Yardımcıları;

İlin en büyük mal memuru veya

Vergi dairesi müdürleri;

olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda yoklama ve incelemeye yetkili personellerinin arama faaliyeti öncesi vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik önleyici kolluk, kaçakçılığın tespitine yönelik ise özellikle arama faaliyetinde adli kolluk görevlisi/personeli sıfatı kazandığı ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda veya başka herhangi bir hususi kanunda, vergi incelemesi ve vergi aramasına yetkili personelin açıkça bir kolluk personeli olduğu nitelendirilmemiştir. Fakat olağan akışa bakıldığında denetim ve inceleme yapan vergi idaresi elemanlarının vergi ziyamı önlemek ve vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmak esaslı çalışma icra ettiğinden kolluk olarak kabulü gerekmektedir (Yaltı, 2000; Ayber, 2021).

Anayasa Mahkemesinin bir değerlendirmesine göre: 'Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür **mali kolluk** önlemi olarak değerlendirilebilir' (AYM, 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37). Mahkeme karar metni içeriğinde mali kolluk ibaresi geçtiği ve Anayasa Mahkemesinin bu değerlendirmesine müstenit olarak vergi denetiminde kolluk kavramı daha da şekillenmekte ve resmileşmektedir.

4- Vergi Denetimi Faaliyeti ve CMK İlişkisi

Vergi denetiminin 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ile ilişkisi vergi araması (aramalı inceleme) faaliyetinde daha net ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu 142 ve 147. maddelerinde vergi aramasının nasıl ve kimler tarafından yapılacağına dair hususlar belirtilmiş olup 147. maddede 'Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.' hükmünün amir olduğu görülmektedir. Bu madde hükmünden açıkça yazılı olmayan haller cümlesinden açık hüküm bulunmayan durumlar olarak değerlendirildiği varsayılmaktadır. Bu kapsamda eksiklik görülen hususlarda veya arama işlemin sekteye uğraması durumunda CMK' ya gidilebilmektedir, fakat bu uygulama da sorun çözmede tam olarak yeterli değildir. Çünkü CMK adli arama işlemleri için tanzim edilmiş müstakil bir kanundur. Vergi denetimine ve aramasına ilişkin hususları tasnif ve tertip eden Vergi Usul Kanunu ise idari fonksiyonlu bir kanun niteliğine haiz olduğundan ve vergisel

aramalarda da esas kanun olarak, öncelikli olarak uygulandığından CMK'ya tamamen yönelme mümkün olmamakta, aramaya ilişkin bazı noktalarda ihtilafa düşülebilmekte ve dava konusu olmaktadır (Daşdelen, 2003; Çavuş, 2016).

Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesi vergi araması ile ceza muhakemesi sistemi arasında işlevsel bir bağ kurmaktadır. Ancak bu bağın sınırsızlık gösteren bir bağ olarak yorumlanması düşünülemez. Şöyle ki: Vergi Usul Kanunu madde 134'e göre vergi incelemesi işleminin temel amacı vergi doğruluğunu irdelemek ve net tespiti sağlamaktır. Vergi araması da bu madde hükmüne dahil bir inceleme faaliyetidir. Anayasamızın güvence altına aldığı kişilerin temel hak ve hürriyetlere müdahale edilmesi çok hassas bir konu olup, ancak kamu düzenin korunması, devlet ve millet güvenliğinin tehlikeye düşmesi, adaletin tesisi ve temininin sağlanması gibi hallerde bu anayasal haklara müdahaleye kanunlar nezdinde olanak sağlanmaktadır. Bu kapsamda arama kararı, elkoyma ve bilirkişi incelemesi gibi adli işlemler Vergi Usul Kanunu kapsamında ancak vergi kaçakçılığına ilişkin bir suçun söz konusu olması halinde delillerin tespiti amacıyla uygulanmalıdır (Doğrusöz, 2010; Açar, 2016; Yücesoy, 2018).

Aksi görüşte bulunanlar da vardır. Vergisel arama faaliyetinin bir mükellefin vergi kaçakçılığı suçu karşısında maruz kalacağı bir yaptırım olmadığı, arama ve el koyma gibi faaliyetlerin idarenin vergi alacağını korumak amaçlı başvurduğu bir tedbir olduğu gerekçeleriyle arama faaliyetini adli bir kapsama alınamaması gerektiği suçun önlenmesine yönelik idari bir tedbir niteliğinde olduğu savunulmaktadır (Erdem, 2011; Akkoca, 2015).

Çalışmada savunulan görüş ise Erdem ve Akkoca'nın görüşlerinin aksinedir. Çünkü devletin vergi alacağı sistemini sekteye uğratılmasını engellemek amacıyla anayasa ile güvence altına alınmış kişi hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahalede bulunması Cumhuriyetçi yönetim biçimini belirlemiş, sosyal devlet ilkesini sahiplenen, demokratik ve anayasa kanunlarına tam bağlılık gösteren bir devlete zıt bir davranıştır. Vergi Usul Kanunu'nda sayılı arama, el koyma, bilirkişi incelemesi gibi işlemler adli bir faaliyettir, ceza muhakemesi kapsamında ve vergi kaçakçılığı suçu vukuunda uygulanması daha isabetlidir. Nitekim Çelen (2023) de aynı görüştedir. Ayrıca Yargıtay' da bazı kararlarında vergi aramasının da adli arama niteliğinde olduğuna dair hükümleri bulunmaktadır (Çelen, 2023, Yargıtay 11. CD., E. 2016/8717, K. 2017/7481; Yargıtay 19. CD., E. 2015/8888 K. 2015/7752).

5- Aramalı İncelemede Kolluk Faaliyeti Uygulaması

Arama kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde mevcut olup, anlamı ' saklanan sanığın yakalanması, suç belgelerinin ele geçirilmesi ya da zorlamı gereken maddelere el konulması için güvenlik güçlerince yapılan araştırma işlemi.' şekline yazılıdır. Bu kapsamda arama kelimesi kavram olarak sözlükte hukuki bir terim olarak kabul görmüştür (Türk Dil Kurumu, t.y.).

Arama faaliyeti adli bir soruşturma veya kovuşturmayla ilişkin delil etme amacıyla lüzum üzerine zor kullanarak anayasa da güvence altına alınmış olan konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliğini içeren kişisel temel hak ve özgürlüklerin geçici olarak kısıtlanarak kişilerin konutları, üstleri ve işyerlerinde fiziken yapılan inceleme faaliyetidir (Şahin ve Göktürk, 2021).

Vergi Usul Kanunu'nun denetim araçlarından biride arama işlemidir. Vergi araması işlemi yeni bir uygulama olmayıp ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m.132 ila 137'de düzenlenmiş, 1961 yılında ise mevcut maddelerden birkaçı değiştirilerek söz konusu arama VUK m.142 ila 147'de yeniden düzenlenmiştir. 142 ve 147. maddeler kapsamında vergisel arama işlemi özetle; bir ihbar üzerine veya yapılan inceleme sonucunda bir mükellefin vergi kaçırdığında dair delil edilmesi durumunda mükellefin ve ilgili kişilerin üzerinde, konutunda, iş yerinde kaçakçılığa ilişkin tüm fiziki evrakların, elektronik materyallerin sulh ceza hakimî kararı ile gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise cumhuriyet savcısının yazılı kararıyla el konularak incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Daşdelen,2003; Erol, 2009; Erdem, 2011; Pınar ve Taylar, 2013).

Aramanın, Vergi Usul Kanunu madde 135'de belirtilen personelin **kendisi** tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Arama faaliyeti başkaca kişiler tarafından **yapılamaz** bu yetki polis, jandarma gibi birimlere **devredilemez**. Bu kapsamda denetim elemanının adeta adli kolluk personeli gibi hareket ettiği daha kati bir suretle tezahür etmektedir. Konuya ilişkin olarak da Danıştay'ın bir kararında 'V.U.K. 142. maddesine aykırı olarak aramanın genel kolluk görevlilerince yapılması' karşısında temyiz söz konusu olduğu ve hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir (Çavuş, 2006; Ün, 2008; Yargıtay 19. CD., E. 2015/8755, K. 2015/5932).

Arama işleminin adli bir işlem olarak kabul gördüğü sebebiyle faaliyeti gerçekleştiren personelinin de adli kolluk personeli olduğunun kabulü gerekir. Nitekim Vergi Usul

Kanunu'nda da arama işlemi bir suç varlığının tespiti sonrasında uygulanmaya başladığından dolayı halihazırda adli bir sürece girildiği aşıkardır. Nitekim vergi araması usulü de betimsel olarak bir polis veya jandarma kolluk grubunun CMK kapsamında icra ettiğı arama faaliyeti gibidir. Aramaya yetkililerden kolbaşının aramaya ilişkin belgeyi ve mesleki kimlik kartlarını mükellefe göstermesi, delilleri tutanakla alması, savcılık birimleri ile irtibata geçmesi gibi hareketler mükellefin gözünde aramayı gerçekleştiren inceleme elemanın kolluk personeli olarak algılanmasını sağlamaktadır (Daşdelen, 2003; Çavuş, 2006; Söyler, 2011).

Aramalı inceleme faaliyetlerinde elektronik delilin tespiti ve toplanması da yine bir kolluk faaliyeti uygulamasıdır. Vergi Usul Kanunu madde 143 ve 144' de arama faaliyeti sonucunda delile konu olarak ele geçirilen incelemeye esas malzemelerin genellikle defter ve vesikalar şeklinde fiziki evraklar olarak varsaymaktadır. Fakat günümüz teknolojisi ve yenilenen hukuki mevzuatlara istinaden vergiye ve ticari hareketlere ilişkin kayıtların birçoğu elektronik ortamda, bilgisayarlarda saklanmaktadır. Bilgisayarlarda ve bilgisayar programlarında arama işlemi ise Ceza Muhakemesi Kanunu madde 134'de hususi olarak düzenlenmiş olup, madde hükmüne göre somut delillere dayalı kuvvetli suç şüphesinde ve **başkaca delil etme imkânının bulunmadığı hallerde** aramaya ilişkin alınan kararda şüphelinin bilgisayar ve programlarda inceleme talebi hususi olarak belirtili halde hakim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde aynı taleple cumhuriyet savcısının kararı ile bu cihazlara el konularak incelenmesi gerekli olmaktadır. Aramaya yetkili vergi inceleme personelinin tespit edilen cihazlara ilgili arama kararı gereğı kendisinin el koyması güncel ve yenilikçi bir adli kolluk faaliyeti olarak tanımlanabilir (Çavuş, 2016; Öztürk vd. 2019; Ayber, 2021).

5.1- Elektronik Delillerin İncelenmesi ve Vergisel Arama Sürecinde Ortaya Çıkan Hukuki Sorunlar

Türk hukuk sisteminde delil müessesesi, geçmiş ve gelecek adli uygulamalarda önemini koruyan temel bir olgudur. Delil: kavram olarak hukuki bir uyumsuzluk vukuunda maddi gerçek veya olayın ortaya çıkarılmasına imkân sağlayan araçlardır (Kuru vd., 2000). Vergi hukukunda da delil uygulaması mevcut olup buradaki amacı da devlet ve mükellef arasındaki vergiye konu gerçeğı veya vergi suçunu ortaya çıkarmaktır (Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, 2010). Delil uygulamasına en çok vergisel arama faaliyetlerinde başvurulmaktadır. Vergi Usul Kanunu arama sonucu ele geçirilen deliller kapsamında

genel olarak defter ve vesikalar üzerine yoğunluktadır. Fakat günümüz teknolojisinde vergi kayıtları hızla dijitalleşerek, kayıtlar elektronik ortamlarda tutulmakta ve saklanmaktadır. Bu nedenle vergisel arama faaliyetlerinde dijital materyallerin tespit edilerek ele geçirilmesi ve incelenmesi fiilen zorunlu hâle gelmiştir. Buna rağmen Vergi Usul Kanunu’nda elektronik verilerin nasıl inceleneceğine, bu verilerden nasıl kopya alınacağına veya dijital delillerin doğruluğunun nasıl güvence altına alınacağına ilişkin açık hükümler bulunmamaktadır (Bozdoğan, 2025). Bu durum literatürde önemli bir “normatif boşluk” olarak değerlendirilmektedir.

Bu aşamada Vergi Usul Kanunu’nun 147. maddesi önem arz etmektedir. Bu maddeye göre, arama hükümlerinde açıkça düzenlenmemiş hususlarda ‘Ceza Muhakemesi Kanunu’nun aramaya ilişkin hükümleri uygulanacaktır’ hükmü amir olduğundan, kanuni atıf sebebiyle elektronik delillerin incelenmesi bakımından Ceza Muhakemesi Kanunu’nun bilgisayarlar veya dijital verilerin incelenmesine ilişkin hükümlerine başvurulmaktadır. Özellikle Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 134. maddesinde düzenlenen somut delillere dayalı kuvvetli suç şüphesinde ve **başkaca delil etme imkânının bulunmadığı hallerde** bu elektronik eşyalar üzerinde inceleme talebi hususi olarak belirtilen halde hakim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde aynı taleple cumhuriyet savcısının kararı ile şüphelinin bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama ve el koyma tedbiri ve sonrasında elektronik delillerin incelenmesi bakımından icra edilen uygulamalar, vergisel aramalarda da ana norm olarak kabul edilmekte ve örnek teşkil etmektedir. Buna göre, vergisel arama faaliyetleri sonucunda ilk olarak tespit edilen fiziki evraklar gibi somut delillerin incelenmesinin sonucunda suç şüphesi devam etmekte ise dijital materyaller üzerinde yapılacak incelemelerde, öncelikle ilgili verilerin birebir kopyasının (imajının) alınması, veri bütünlüğünün korunması, silinen veya tahrif edilen kayıtların kurtarılması gibi teknik işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlemler dijital delillerin güvenliği ve hukuka uygunluğu açısından ceza muhakemesi hukukunda genel kabul gören yöntemlerdir (Erdem, 2011; Öztürk vd. 2019; Ayber, 2021).

Elektronik delillerin incelenmesi sürecinde ortaya çıkan bir diğer önemli mesele ise teknik uzmanlık gereksinimidir. Dijital verilerin incelenmesi, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir süreçtir. Vergi inceleme elemanının bu işlemleri gerçekleştirebilecek teknik donanımı bulunmaması nedeniyle uygulamada çoğu zaman bilgisayar mühendisliği, bilişim teknolojileri veya adli bilişim alanında uzman kişilerden yararlanılması zorunlu

hâle gelmektedir. Ceza muhakemesi hukukunda bu tür teknik incelemelerin çoğunlukla bilirkişiler aracılığıyla yapılması öngörülmüştür. Nitekim Ceza Muhakemesi Kanunu'nda bilirkişilik kurumu, hâkim veya savcının çözümü özel veya teknik bilgi gerektiren konularda uzman görüşüne başvurmasını sağlayan önemli bir muhakeme aracıdır. Vergisel arama faaliyetlerinde ele geçirilen dijital verilerin analiz edilmesi, veri kurtarma işlemleri, silinmiş dosyaların tespiti veya veri bütünlüğünün kontrol edilmesi gibi işlemler de çoğu zaman bilirkişi incelemesini gerektirmektedir. Bu sebeple vergi denetim sürecinde elektronik delillerin incelenmesinde adli bilişim uzmanlarının veya teknik bilirkişilerin görev alması uygulamada kaçınılmaz hâle gelmektedir (Alptürk, 2003).

5.2- Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Vergisel Arama ve Kolluk Amiri Belirsizliği

Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yani suça ilişkin delil, iz ve emarelerin kaybolma tehlikesi, şüphelinin kaçması veya kimliğinin belirlenememesi gibi riskli durumların mevcut olduğu durumlarda icra edilen arama faaliyetidir. Aramalı inceleme faaliyeti de adli bir işlem olarak kabul gördüğünden gecikmesinde sakınca bulunan hallerde vergisel arama işlemi yapılabileceği olağan bir durumdur. Vergi Usul Kanunu'nda gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin hususi bir tanzim yapılmadığından madde 147 gereği Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümleri uygulanacaktır (Çelen, 2023; Özbek vd. 2019).

CMK madde 119/1 de arama faaliyeti düzenlenmiştir. Bu maddeye göre aramanın yapılabilmesi için öncelikle hakim kararının, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise cumhuriyet savcısının yazılı emri, cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı durumlarda ise **kolluk amirinin** yazılı emri ile arama faaliyeti gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. CMK 119/1 kapsamında gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısına ulaşılamadan kolluk amiri kararı ile icra edilen arama sonuçları ivedi olarak cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. CMK kapsamında kolluk amiri kavramından il ve veya ilçede polis, jandarma gibi genel kolluk görevlerinin amiri vali ve kaymakamlar anlaşılmalıdır. Uygulamada da en çok kaymakam kararlarıyla icra edilen adli arama faaliyetleri görülmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamında gecikmesinde sakınca bulunan halde CMK'ya atıfla icra edilecek arama faaliyetinde bu noktada uyumsuzluk çıkmaktadır. En belirgin sebebi ise Vergi Usul Kanunu'nda kolluk amiri belirtilmemiştir. Cumhuriyet savcısına ulaşılamaması sebebiyle genel kolluk amiri (kaymakam) kararıyla icra edilen bir arama faaliyetinde kaymakam vergi denetim elemanının veya vergi idaresinin amiri

durumunda bulunmamaktadır, bu sebeple kaymakam kararıyla icra edilen vergi araması doktrinde ve bazı yargı kararlarına istinaden hukuka aykırı kabul edilmektedir (Akgül, 2019; Çelen, 2023; Danıştay 4. D., E. 2006/451, K. 2006/2009).

Ceza Muhakemesi Kanunu madde 119/1’de düzenlenen gecikmesinde sakınca bulunan arama işlemi, kişinin anayasamızda güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahale etmeyi gerektiren hassas bir adli işlemdir. Her ne kadar bu işlemin vergi idaresine faydalı, hızlı reaksiyon alabilme imkânı sağlayan bir işlem olduğu aşikâr olsa da üst metin de belirtilen hususlardan dolayı vergi denetimi kapsamında bu işlem bazı sorunlara yol açmaktadır (Şahin ve Göktürk, 2021). Gecikmesinde sakınca bulunan adli arama konusunda **kolluk amiri** kavramı ceza muhakemesi sisteminde çözülmüştür. Bu sistemi düzenleyen Ceza Muhakemesi Kanununda kolluk amiri kavramından kanunun madde 164’de sayılı polis, jandarma gibi adli kolluk görevlileri sınıfının hiyerarşisi içerisindeki üst amirler, üst rütbeler ifade edilmiştir. Amir kavramı, bu kanun lafzında ve sistematüğinde mevcut olduğundan adli arama işlemlerinde kolluk amirinin belirsizliğine dair herhangi bir ihtilaf vuku bulmamaktadır (Alpsoy, 2021). Vergi aramasında ise konuya ilişkin belirsizlik devam etmekte olup hukuki bir düzenleme yapılarak hakim veya cumhuriyet savcısı olmaksızın icra edilen vergisel arama faaliyetleri sonucunda elde edilen/edilecek olan delillerin hukuka uygunluğunun şüpheyi düşürülmemesi gerekmektedir (Bozdoğan, 2025).

Bu çerçevede gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde uygulanacak arama tedbirine ilişkin normatif boşluğun giderilebilmesi için, kolluk amiri kavramının vergi denetim teşkilatı içerisinde hiyerarşik olarak üst konumda bulunan yöneticiler üzerinden yorumlanması gerektiği ileri sürülebilir. Başka bir ifadeyle, vergi denetim elemanlarının bağlı bulunduğu idari yapı dikkate alındığında, kolluk amiri fonksiyonunun vergi denetim teşkilatı içinde yer alan belirli yöneticiler tarafından yerine getirilmesi daha sistematik bir çözüm olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda özellikle vergi denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu idari birimlerin en başında bulunan **Vergi Denetim Kurulu Başkanı ve Denetim Daire Başkanlarının tamamı, Vergi Dairesi Başkanları, teftiş işlemi icra eden vergi müfettişleri koordinatörleri veya grup başkanları ile taşrada etkinliği sağlamak açısından il defterdarları** gibi üst düzey yöneticilerin gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde arama tedbirine izin verme bakımından “kolluk amirine fonksiyonel olarak karşılık gelebileceği ve Vergi Usul Kanunu’nda inceleme ve yoklamaya yetkili idare personellerini vergi kolluğu ve adli kolluk görevlisi olarak

niteleyecek şekilde yeni bir kolluk türünün ortaya çıkmasıyla çözüme kavuşacağı değerlendirilmektedir (Ayber, 2021). Çalışmanın sonuç kısmında tekrar bu konuya değinilecektir.

6- Genel Kolluğun Vergi Denetimindeki Görev ve Yetkileri

Genel kolluğun vergi denetimindeki konumunun belirlenebilmesi için “asli görev” ve “yardımcı görev” ayrımının normatif dayanaklarla ortaya konulması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 142 ve devamı maddelerinde arama tedbiri düzenlenmiş olup, incelemeye yetkili kişiler ise Kanun’un 135. maddesinde açıkça sayılmıştır. Anılan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergisel arama işleminin bizzat vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından icra edilmesi gereken münhasır bir yetki olduğu anlaşılmaktadır. Bu yetkinin genel kolluk kuvvetlerine yani polis, jandarma gibi veya herhangi bir kolluk birimlerinin memurlarına herhangi bir gerekçeyle devredilmesine imkân tanıyan bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna karşılık Vergi Usul Kanunu’nun 7. maddesinde düzenlenen “idarenin yardımı” yükümlülüğü, kamu idarelerinin ve görevlilerinin vergi uygulamasında Maliye Teşkilatına yardımcı olmakla yükümlü olduğunu hüküm altına almaktadır. Bu düzenleme, genel kolluğun vergisel arama sürecindeki rolünü asli değil, yardımcı bir fonksiyon olarak konumlandırmaktadır. Nitekim arama sırasında genel kolluk kuvvetlerinin görevi, işlemin icrası değil; kamu düzeninin korunması, görevli personelin güvenliğinin sağlanması ve gerektiğinde fiziki emniyet tedbirlerinin alınması ile sınırlıdır.

Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 164. maddesinde adli kolluk, Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda görev yapan kolluk birimleri olarak tanımlanmıştır. Vergi denetim elemanları bu sistem içinde açıkça adli kolluk olarak düzenlenmemiştir. Bu durum, vergisel arama sırasında fiilen adli nitelikte bir faaliyet icra edilmesine rağmen, bu faaliyetin genel kolluk marifetiyle değil, vergi denetim personeli tarafından yürütülmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla normatif çerçeve birlikte değerlendirildiğinde, vergisel aramada genel kolluk kuvvetlerinin asli icracı değil, güvenlik ve kamu düzeninin temini bakımından yardımcı konumda olduğu, aramanın maddi icrasının ise münhasıran Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen yetkililere ait bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aksi takdirde bu faaliyete genel kolluk personelinin asli olarak dahil edilmesi literatüre ve Yargıtay’ın bu konuya ilişkin bir görüşüne göre

hukuka aykırı bir işlem olacaktır (Alpsoy, 2021; Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98).

7- Sonuç ve Tartışma

Vergi ziyayı veya vergi kaçakçılığının önlenmesi vergi idaresinin en önemli amaçları arasındadır. Sürekli gelişme ve yenilik gösteren günümüz teknolojisi altında vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kaçınma hareketleri de paralel olarak artmakta bu sebeple denetim faaliyeti ve denetim personelinin etkinliğinin artışının sağlanması idare açısından kaçınılmaz olmaktadır. Vergi denetiminin en önemli etkeni vergi idaresinin denetim için belirlediği personellerdir. İdare vergi kayıp ve kaçığına yönelik denetimi bu personeller ile yapmaktadır. Denetim personelinin kamu görevlisi olması, idare tarafından düzenlenmiş olan vergi kanunlarına uyumun sağlanıp sağlanmadığının kontrolünü gerçekleştirmesi ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ispat işlemleri yapması dolayısıyla adeta bir kolluk görevlisi olarak çalışmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda sayılı yoklama, inceleme, bilgi isteme gibi denetim araçları vergi denetim personelleri marifetiyle gerçekleştirilmekte, denetim personelleri bu aşamalarda vergi mevzuatına uyum ve vergi ziyanının önlemesine yönelik iş ve işlemler gerçekleştirirken önleyici kolluk, diğer bir denetim aracı olan arama aracında ise vergi kaçakçılığı adli suçuna ilişkin iş ve işlemler gerçekleştirirken fiilen bir adli kolluk görevi icra etmektedir. Denetim personelinin fiilen ve şeklen icra ettiği bu kolluk görevleri herhangi bir kanun ile resmiyet kazanmamış ve denetim personeli adli/önleyici kolluk olarak nitelendirilmemiştir.

Vergi denetim personelinin adli kolluk personeli sıfatı olmaması ve vergisel arama faaliyetleri birincil kaynak olan Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesi gereği sulh ceza hakiminden alınan arama kararıyla icra edilmesinde hukuki olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu idari fonksiyonlu bir kanun olup arama faaliyetinde esas alınan birincil kaynak olan Vergi Usul Kanunu'na göre sulh ceza hakiminden alınan kararlar arama yapıldığında, idari fonksiyonlu bir temelle adli bir müessese inşa edilmeye çalışılmakta ve uyuşmazlık konusu olmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanunu ise adli fonksiyonlu bir kanun olup suç nevi belirtmeden tüm adli arama uygulamalarına yönelik hükümler içerdiğinden, vergisel arama uygulamalarında hangi kanunun esas alınacağı konusunda fikir birliği tam olarak sağlanamamaktadır.

Uygulamalarda görülen bir diğer önemli uyuşmazlık ise gecikmesinde sakınca bulunan hallerde icra edilmesi gereken vergisel arama ve kolluk amiri belirsizliğidir. Burada

sakıncalı bir halden bahsedildiğinden, acele bir işlem gerektiğinden CMK madde 119/1'e göre cumhuriyet savcısının kararı, cumhuriyet savcısına ulaşamadığında ise kolluk amirinin yazılı kararı ile yalnızca kolluk görevlileri arama yapabilmektedir. Fakat bu aşamada da **kolluk amiri belirsizliği** ve yine kolluk personeli kimliksizliği sorunu ortaya çıkmaktadır. Aramayı gerçekleştirecek olan vergi denetim elemanının kanun metninde geçen kolluk personeli sıfatı ve niteliği hukuken bulunmamakta ayrıca denetim elemanının veya vergi idaresi kurumunun amiri konumunda kaymakamlar bulunmadığından, kaymakamlık makamlarından alınan kararlarla icra edilen arama faaliyetlerinde hukuka aykırılık tespit edilmektedir. Bu çerçevede normatif açıdan değerlendirildiğinde bu hususa çözüm olarak vergi denetim elemanlarının bağlı bulunduğu kurumsal yapı içinde yer alan **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı hiyerarşisindeki Vergi Denetim Kurulu Başkanı, Denetim Daire Başkanlıkları gibi üst yöneticilerin**, özellikle uygulamada aramalı incelemeleri fiilen yürüten vergi müfettişlerinin bağlı olduğu **grup başkanları**, teftiş görevli atanan **vergi müfettişlerinin koordinatörleri** gibi idare amirlerin, taşra teşkilatlarında ise etkinliği artırmak için, örneğin Vergi Usul Kanunu madde 135'e istinaden arama işleminin herhangi bir sebeple vergi dairesi müdürü tarafından gerçekleştirilecek olması durumu gibi Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde **vergi dairesi başkanları**, bulunmayan yerlerde ise **defterdarların** kolluk amiri olarak kabul edilmesi daha uygun görünmektedir. Belirtilen vergi idaresi ve denetimi memurlarının gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde arama emri verebilecek merci olarak düzenlenmesi ve yetkilendirilmesi hem idari hiyerarşi ile uyum sağlayacak hem de uygulamadaki yetki belirsizliğini ortadan kaldıracaktır. Böyle bir düzenleme sayesinde arama emri veren makam ile aramayı gerçekleştiren denetim elemanı arasında kurumsal bir hiyerarşik bağ kurulmuş olacak ve ceza muhakemesi hukukunun aradığı "amir emri" koşulu fonksiyonel olarak yerine getirilmiş olacaktır. Bununla birlikte, önerilen bu 'idari kolluk amiri' yetkisinin sınırsız bir takdir yetkisine dönüşmemesi ve anayasal hakların korunması adına; vergi idaresi yöneticileri (Vergi Denetim Kurulu Başkanı, Defterdar vb.) tarafından verilen arama kararının, **en geç 24 saat içerisinde yetkili Sulh Ceza Hâkiminin onayına sunulması** zorunlu tutulmalıdır. Hâkim tarafından onaylanmayan arama kararları sonucunda elde edilen delillerin hukuka aykırı sayılması ve derhal imha edilmesi esası getirilmelidir. Böylece hem vergi denetiminde hız ve etkinlik sağlanacak hem de mülkiyet hakkı ile konut dokunulmazlığı gibi anayasal güvenceler yargısal denetim zırhına büründürülerek 'kuvvetler ayrılığı' ilkesi zedelenmemiş olacaktır.

Her ne kadar hususi bir kanun dahilinde vergi denetim elemanının kolluk personeli sıfatı bulunmasa da olağan akışa bakıldığında vergi ziyaının önlenmesi konusunda önleyici bir kolluk görevi icra ettiği, adli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ise arama faaliyeti icra ettiği, delil topladığı ve deliller üzerinde inceleme yapması sebebiyle adli kolluk görevi icra ettiği, bu kapsamda zaten hali hazırda şeklen icra edilen kolluk görevine resmiyet verilerek adli ve önleyici kolluk dışında yeni bir tanımlama yapılarak vergi kolluğu adı altında üçüncü bir yeni kolluk türü olarak nitelendirmelidir. Vergi kolluğu önerisinin kurumsal yapısı bakımından, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenlemeye gidilerek söz konusu birimin doğrudan vergi denetim mekanizması içerisinde konumlandırılması, bu kapsamda vergi kolluğu ana teşkilat yani amirlik yapısının mevcut vergi denetim sistemi içerisinde yer alan üst metinde bahsedilen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve belirtilen görevlileri bünyesinde oluşturulması ve görevlerini vergi müfettişleri ile bu alanda özel olarak yetkilendirilecek adli kolluk sıfatına ve niteliğine haiz denetim elemanları aracılığıyla yerine getirmesi daha uygun görünmektedir. Böyle bir yapılanma, vergi denetim faaliyetleri ile kolluk fonksiyonu arasında kurumsal bir bütünlük sağlayacak ve uygulamada ortaya çıkan yetki belirsizliklerini azaltacaktır. Ayrıca vergi denetim elemanlarının hâlihazırda yürüttüğü aramalı inceleme, delil toplama ve inceleme faaliyetlerinin hukuki statüsü de bu şekilde açık bir kimliğe kavuşturulmuş olacaktır.

Ülkemizde vergi denetiminin usul ve esaslarını düzenleyen ana kanun olan Vergi Usul Kanunu 1961 yılında yürürlüğe konmuş ve halen yürürlükte dir. Kanunun eski bir kanun olması değişen ekonomik, hukuki ve teknolojik gelişmeler karşısında bazı konularda yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple başta Vergi Usul Kanunu'nda ve bağı bulunan diğer kanunlarda güncellemeye gidilmesi veya yeni kanunların çıkarılması hukuki uyumsuzlukların çözümü için gereklilik arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu ve sistematığıne çözüm olarak vergi suçlarının ve takibinin usul, esas ve şekilleri bu kanun nezdinde yeniden belirlenmeli, adli müessese kapsamında vergi suçları konusunda ihtisasa gidilerek Adalet Bakanlığı bünyesinde adliyelere vergi savcısı sıfatıyla, bu alanda uzmanlaşmış, teknik vergi sistemini bilen bu konularda eğitilerek yetiştirilmiş cumhuriyet savcılarını görevlendirilmeleri yapılmalı ve tüm vergi suçlarına ilişkin muhatap makamı olarak esas alınmalıdır. Bu uygulamanın hayata geçirilebilmesi için önemli bir parasal kaynağa ihtiyaç duyulduğundan devlet bütçesinden Adalet Bakanlığı'na ve hakimler ile savcılarının eğitim merci olan Türkiye Adalet Akademisi'ne ayrılan bütçe kaynağının

artırılması, eğitim faaliyetlerinin ise Adalet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı arasında iş birliği ile koordine sağlanarak yapılması ve bu hususta mütehassıs memur kadroları ihdas edilmesi,

Vergisel arama konusunda arama faaliyetinin Vergi Usul Kanunu kapsamından çıkarılarak Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamına alınması, bir ihbar veya suç emaresi üzerine vergi denetim elemanınca yukarıda belirtilen vergi savcılığına suç duyurusunda bulunularak adli arama faaliyetleri ve devamında gerekli diğer adli işlemlerin icra edilmesi ve vergi kaçakçılığı suçuna dair delillerin tespitinin sağlanması, ayrıca kaçakçılık suçunun tespiti sonucunda ortaya çıkacak olan vergi ziyaının maddi olarak tahsilinin sağlanması için de Vergi Usul Kanunu'nda da ek bir düzenlemeye gidilerek 'kaçakçılık sonucunda vergi ziyaının tahsili' için idari fonksiyonlu işlemlerin yürütülmesi amaçlı yasal zeminin hazırlanması,

Vergi kolluğunun Ceza Muhakemesi Kanunu karşısındaki konumunun da açık biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi kolluğu biriminin Ceza Muhakemesi Kanunu'nda tanımının yapılması, mali suçlara ilişkin soruşturmalarda cumhuriyet savcısının talimatı doğrultusunda hareket eden özel bir adli kolluk birimi olarak düzenlenmesi gereklidir. Böyle bir modelde vergi kolluğu, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun adli kolluğa ilişkin hükümlerine tabi olacak; ancak görev alanı yalnızca vergi suçları ve mali suçlarla sınırlı olacaktır. Bu sayede hem vergi suçlarının soruşturulmasında uzmanlaşma sağlanacak hem de arama, el koyma ve özellikle dijital delil incelemesi gibi işlemlerin ceza muhakemesi hukukunun güvenceleri çerçevesinde yürütülmesi mümkün olacaktır. Böylelikle doktrindeki fikir ayrılıklarını ve yargı mercilerindeki hukuki uyuşmazlıklar sağlıklı bir şekilde çözüme kavuşturulacaktır.

Kaynakça

- Ağar, S. (2016). *Vergi kaçakçılığı kapsamında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu*. Seçkin Yayıncılık.
- Akgül, H. (2019). *Türk vergi hukukunda arama ve hukuki sonuçları* [Doktora tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akkoca, M. Ş. (2015). Aramalı inceleme ve avukatların aranması. *E-Yaklaşım Dergisi*, (271).
- Alpsoy, Z. (2021). Vergi hukukunda arama işlemi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 405-467.
- Alptürk, E. (2003). Aramalı incelemenin bilgisayar kayıtları ve bilgisayar ekipmanları yönünden değerlendirilmesi. *Maliye Postası Dergisi*, (573), 94.

- Anayasa Mahkemesi (1991). Esas 1990/29, Karar 1991/37 sayılı karar. Resmî Gazete: 05.02.1992-Sayı: 21133. legalbank.net adresinden Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1990-29-k-1991-37-t-15-10-1991>
- Anayasa Mahkemesi. (2022). Esas No: 2020/97, Karar No: 2022/62. Resmi Gazete: 10.08.2022-Sayı: 31919. legalbank.net adresinden Erişim Tarihi: 21.03.2024. <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>
- Anayasa. (1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*. Resmî Gazete (Sayı: 17844). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Ayber, K. (2021). *Türk vergi hukukunda aramanın anayasal ilkelere uygunluğu* [Yüksek lisans tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Aydın, N., & Demir, T. (2022). Emniyet hizmetlerinin sunumunda düalist yapı sorunsalı: Adli ve idari kolluk. *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (9), 19-46.
- Bıçak, V. (2018). *Ceza muhakemesi hukuku* (4. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Bilgiç, A. (2019). Türkiye’de iç güvenlik yapılanmasında çoklu genel kolluk sisteminin kurumsallaşması. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 287-307.
- Bozdoğan, D. (2025). Vergi denetiminde hukuka uygun delilin önemi. *International Journal of Public Finance*, 10(2), 405-432. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1648822>
- Ceza Muhakemesi Kanunu. (2004). 5271 sayılı *Ceza Muhakemesi Kanunu*. Resmî Gazete (Sayı: 25673). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Çatal, S. B. (2025). *Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma aşamasının incelenmesi ve değerlendirilmesi* [Yüksek lisans tezi]. Uludağ Üniversitesi.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları* [Doktora tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuş, A. (2016). *Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları*. Beta Yayıncılık.
- Çelen, Ö. (2023). Ceza muhakemesi kapsamında vergisel arama. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1), 43-70.
- Danıştay 3. Dairesi. (2013). E. 2010/2635, K. 2013/416, T. 13.02.2013 sayılı kararı. www.lexpera.com.tr adresinden 17 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2010-2635-k-2013-416-t-13-2-2013>
- Danıştay 3. Dairesi. (2013). E. 2015/2635, K. 2017/1587, T. 14.02.2017 sayılı kararı. www.lexpera.com.tr adresinden 15 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-10048-k-2017-1587-t-14-2-2017>
- Danıştay 4. Daire. (2006). E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı karar. Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. (2016) E. 2016/635, K. 2016/617, T. 25.05.2016 sayılı kararı www. nelsus.com.tr adresinden 18 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://nelsus.com.tr/2016-635-k-2016-617-t-25-5-2016/>

- Daşdelen, A. (2003). Vergisel arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 159-191.
- Doğrusöz, A. B. (2010). Aramalı vergi incelemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 18(206), 31-32.
- Erdem, T. (2011). 6009 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonrasında vergi incelemesi. Yaklaşım Yayıncılık.
- Erol, A. (2009). Aramalı vergi incelemesi ve ihbar ikramiyesi-I. *Yaklaşım Dergisi*, (197), 22-24.
- Falay, N. (1989). *Maliye tarihi*. Filiz Kitabevi.
- Giray, F. (2018). *Maliye tarihi* (7. baskı). Dora Yayınevi.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2017). *İdare hukuku dersleri* (19. baskı). Ekin Basım.
- Gözübüyük, Ş. (2015). *Türkiye'nin yönetim yapısı*. Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2015). *İdare hukuku* (10. baskı). İmaj Yayınevi.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel vergi hukuku*. Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2010). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları* (18. baskı). Yaklaşım Yayıncılık.
- Kuru, B., Arslan, A., & Yılmaz, E. (2000). *Medeni usul hukuku* (12. baskı). Yetkin Yayınları.
- Küçük, A. (1975). Türk vergi hukukunda aramalı inceleme. *Yargıtay Dergisi*, (130), 153-194.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2011). *Vergi hukuku* (20. baskı). Turhan Kitabevi.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K., & Bacaksız, P. (2019). *Ceza muhakemesi hukuku* (12. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M. R., Sırma Gezer, Ö., Saygılar Kırıt, Y. F., Alan Akcan, E., Özaydın, Ö., Erden Tütüncü, E., Altınok Willemings, D., & Tok, M. C. (2019). *Nazari ve uygulamalı ceza muhakemesi hukuku* (13. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Pınar, B., & Taylar, Y. (2013). Türk vergi hukukunda kamusal bir denetim yolu olarak vergi araması. *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), 139-180.
- Saban, N. (2019). *Vergi hukuku*. Beta Yayınevi.
- Söyler, İ. (2011). Vergi yoklamasının geçerlilik koşulları. *Vergi Raporu*, (145), 63-67.
- Şahin, C., & Göktürk, N. (2021). *Ceza muhakemesi hukuku I* (12. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2012). *Vergi hukuku* (3. baskı). Ekin Kitabevi.
- Taytak, M., & Dalkıran, T. A. (2019). Vergi denetim algısına sahip vergi mükelleflerinin vergi adaleti ve vergi affı uygulamalarına bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2016). *Vergi denetimi* (7. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Türk Dil Kurumu. (t.y.). Arama. *Güncel Türkçe Sözlük* içinde. 17 Kasım 2025 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/?ara=arama%20> adresinden erişilmiştir.

- Ün, R. (2008). Aramalı vergi incelemesi usul ve esasları-I. *Yaklaşım Dergisi*, (191), 67-70.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Resmî Gazete (Sayı: 10703-10705). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Yaltı, B. (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı II. *Vergi Sorunları Dergisi*, (144).
- Yaltı, B. (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları* (1. baskı). Beta Yayıncılık.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2017). 2016/8717 E., 2017/7481 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 14 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2018). 2017/3571 E., 2018/966 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 18 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2019). 2016/5850 E., 2019/5977 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 18 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. (2015). 2015/8755 E., 2015/5932 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. (2015). 2015/8888 E., 2015/7752 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 14 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yolal, M. (2017). Verginin tarihsel gelişiminin ve mali fonksiyonun geçmişten günümüze değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (215), 10-15.
- Yücesoy, A. A. (2018). Vergi hukukunda arama ve arama sürecindeki işlemlerde kamu yararı kavramı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (135), 151-184.