

VERGİSEL ARAMA

*Dr. Aziz TAŞDELEN**

GİRİŞ

Vergiler, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla kişilerden zora dayalı, karşılıksız ve kesin olarak alınan parasal değerlerdir. Vergiler konuları bakımından gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Kişi ile devlet arasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi ödevi ilişkisi başlamaktadır. Vergi ödevi, maddi ve şekli ödevlerden oluşmaktadır. Yükümlünün vergi borcunun ödenmesi maddi anlamda vergi ödevidir. Bunun yanında bildirim, defter ve kayıtlara ilişkin belirlenmiş usuller ve beyanname verme kuralları şekli anlamda vergi ödevi niteliğindedir. Vergi ödevi ilişkisindeki kuralların amacı, vergi alacağının tam ve zamanında hukuka uygun olarak alınmasının sağlanmasıdır. Bu amaca yönelik denetim kurumlarından birisi de “*vergi incelemesi*”dir.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır (VUK.m.134/II). Vergi incelemesinde, incelemeden mükellefe önceden haber verilmesi zorunlu olmadığı belirtilerek (VUK.m.138) konu idarenin takdirine bırakılmış durumdadır¹. Vergi incelemesinde olağan yöntem, vergi incelemesi için defter ve belgelerin ibrazının süre tanınarak istenmesidir (VUK.m.139/son). İbraz edilmemesinin sonuçları ikmalen veya re’sen tarhiyat işlemleri ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilidir (VUK.m.359/a,2). Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarının vergi ödevlisinin üzerinde veya defter ve belgelerinin bulunabileceği yerlerde zorla girerek arama yetkisi bulunmamaktadır. Yükümlülerin özel hayatı ve konutlarının aranması Anayasal hükümlerle koruma altına alınmıştır (An.m.20,21). Ancak yasanın aradığı koşulların gerçekleşmesi durumunda istisnai olarak yükümlü ve sorumlunun rızası olmaksızın vergi

* Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi, Avukat

¹ AKDOĞAN, s.75.

incelemesi sırasında “*vergisel arama*” yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (VUK.142-149)². Bu olağanüstü inceleme yöntemidir³. Vergisel arama, ceza yargılamasındaki arama hükümlerinden ayrı, VUK. hükümleriyle düzenlenmiştir. Arama genel anlatımla, gizlenen bir kişi veya şeyin bulunup ortaya çıkarılması (araştırma) eylemini içerir⁴. Ceza yargılamasında ise, suçlunun yakalanması veya suç eşyasına el konulması amacıyla yapılmaktadır⁵. Vergisel aramada ise, vergi kaçağının ortaya çıkarılması için “*defter ve vesikalar*” a⁶ el konulması söz konusudur (VUK.m.143/1). Sanığın aranması veya “*defter ve vesikalar*” dışında bir suç delilini arama konu edilememektedir. Yani, genel ceza yargılamasındaki arama yönteminin vergi usulünde düzenlenmiş şeklidir⁷.

Avrupa Birliği uyum sürecinde 4709 sayılı kanun ile Anayasa hükümleri, 4771 sayılı kanun ile Polis Vazife Selahiyet Kanunu’nun (PVSK.) 9 ncu maddesinde arama ile ilgili kurallarda değişiklik yapılmış olması ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği’nin⁸ yürürlüğe girmesi karşısında, vergisel arama inceleme konusu olarak seçilmiştir.

I. ARAMANIN HUKUKSAL KAYNAKLARI

Genel olarak vergisel arama hükümlerinin yerinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS.), Anayasa, CMUK., PVSK., AÖAY. ve VUK. hükümlerini inceleyerek belirlememiz gerekmektedir.

AİHS.’ne göre özel hayata ve meskene saygı gösterilmesi hakkına sahip olunması genel kural olmakla beraber, sayılan bazı zorunlu hallerde ve ancak yasa ile özgürlüğün kısıtlanması yoluna gidilebileceği ilke olarak açıklan-

² KANETİ, s. 145; ULUATAM-MEHTİBAY, s. 204.

³ KIZILOĞ, Vergi Usul Kanunu, C.7, s. 1335; ŞEKER, s. 396.

⁴ ÖZBEK, s.17.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZBEK, a.g.e, s.18, 54 vd.; YILMAZ, s. 33.

⁶ “Defter ve belge” ifadesine, bilgisayar ortamında tutulan kayıtlar da dahildir (VUK.m.175/3, mük.242/2,4).

⁷ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.200; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 100.

⁸ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY.) 24.05.2003 tarih ve 25117 sayılı RG.’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

mıştır⁹. Bu uluslararası hukuk kaynağından sonra Anayasa'da özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı başlıkları altında bu özgürlüklerin kısıtlanmasının kuralları güvence altına alınmıştır¹⁰. Her iki özgürlüğün kısıtlanması da ortak koşullara bağlanmıştır. Bunlar, arama ve el koymanın genel kural olarak hakim kararına dayalı yapılabileceği, ancak gecikmesinde sakınca olan durumlarda yetkili merciin yazılı emrinin aranacağı şeklindedir.

⁹ AİHS'nin 8 nci maddesinde aynen "1. Her şahıs hususi ve ailevi hayatına, meskenine ve muhaberatına hürmet edilmesini istemek hakkına sahiptir. 2. Bu hakların kullanılmasına resmi bir makamın müdahalesi demokratik bir cemiyette milli güvenlik, amme emniyeti, memleketin iktisadi refahı, nizamın muhafazası, suçların önlenmesi, sağlığın veya ahlakın ve başkasının hak ve hürriyetlerinin korunması için zaruri bulunduğu derecede ve kanunla derpiş edilmesi şartıyla vukubulabilir." denilmektedir.

¹⁰ Anayasa'nın "Özel Hayatın Gizliliği" başlığını taşıyan 20 nci maddesinde aynen "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz (4709 sayılı yasa ile kaldırılan üçüncü cümle: Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. şeklindeydi.). Milli güvenlik, kamu düzeni suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim 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 yirmidört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden kalkar (4709 sayılı yasa ile değişik şekli).

Anayasa'nın "Konut Dokunulmazlığı" başlığını taşıyan 21 nci maddesinde "Kimsenin konutuna dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim 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 buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden kalkar (4709 sayılı yasa ile değişik şekli).

CMUK.'nunda "arama" kavram olarak tanımlanmamıştır¹¹. Arama konusu 94-103 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu hükümlerden 97 nci maddede VUK. ile karşılaştıracağımız "arama kararı yetkisi" açıklanmıştır¹². PVSK.'nunda, Anayasa'daki değişiklik bağlamında arama konusunda değişiklikler gerçekleştirilmiştir¹³. Suç kolluğunda gecikmesinde sakınca bulunan hallerde "Diğer kanunlarda yetkili kılınmış merciin yazılı emri" ibaresindeki "diğer kanunlar" ifadesinden kasıt, CMUK. dahil PVSK. dışındaki kanunlardır. Bu diğer kanunlar, arama hükümlerine sahip yasalardır. Bu konudaki yasaların; Sıkıyönetim Kanunu (m.11/c,14), Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun (m.7), Jandarma Teşkilat Görev ve Yetkileri Kanunu, Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, Türk Ticaret Kanunu (m.1467/2), Vergi Usul Kanunu (m.142-147) şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Vergisel aramanın özel olarak VUK.'nunda düzenlenmiş olması, vergi inceleme elemanları tarafında aramanın gerçekleştirilecek olması, kolluğun güvenliği sağlayıcı görevinin bulunması (VUK.m.7) karşısında, PVSK.'nun vergisel aramanın doğrudan hukuksal kaynağı niteliği bulunmadığı anlaşılmaktadır.

VUK.'nda vergisel arama konusu, CMUK. dışında hükümlerle ayrıca düzenlenmiştir (VUK.m.142-147). Hakkında hüküm bulunmayan durumlarda tamamlayıcı olarak CMUK. hükümlerine atıfta bulunulmuştur (VUK.m.147). Bu atıf, büyük önem taşımaktadır. Örneğin, vergisel arama kararı konusunda sulh yargıcının yetkili olduğu belirtilmekle beraber, gecikmesinde sakınca

¹¹ Arama, 24.05.2003 tarih ve 25117 sayılı RG.'de yayınlanan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin (AÖAY.) 5 nci maddesinde "Adli arama, bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin, özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, etrafı çevrili diğer mahallerinde, üzerinde, özel kağıtlarında, eşyasında aracında Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemi" olarak tanımlanmıştır.

¹² CMUK.'nun 97 nci maddesinde aynen "Aramaya karar verme yetkisi hakimindir. Ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet Savcıları ve Savcıların muavini sıfatıyla emirlerini icraya memur olan zabıta memurları arama yapabilirler." denilmektedir.

¹³ PVSK.'nun 9/II nci maddesinde aynen "Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ile diğer kanunlara göre suç iz, eser, emare veya delillerin tespiti veya faillerinin yakalanması amacıyla polis tarafından yapılacak aramalar için de usulüne göre verilmiş hakim kararı veya bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, diğer kanunlarda yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmalıdır." denilmektedir.

bulunan durumlara ilişkin bir açıklık yoktur (VUK.m.142/II). Dolayısıyla, hakkında açık hüküm bulunmayan durumlarda CMUK.'na atıf yapan hükme göre önceden gecikmesinde sakınca bulunması halinde savcılık veya kolluğun yetkili olduğu anlamı çıkmaktadır. Ancak, vergi incelemesinin suç kolluğu niteliği de taşıması ve nöbetçi Cumhuriyet Savcısı'nın bulunması (AÖAY. m.7/2) nedeniyle sadece savcılığın yetkili olduğu anlaşılmalıdır. Yani, gecikmesinde sakınca olan durumda vergi inceleme elemanı genel kolluk yerine sadece savcılık makamından talepte bulunabilecektir. CMUK. yanında AÖAY. de, vergisel aramanın CMUK.'na yapılan yollamalar nedeniyle hukuksal kaynağı olmuştur. Çünkü yönetmelik, CMUK.'na dayalı adli aramayı kapsayan bir düzenleme niteliğindedir. (AÖAY.m.1). Vergisel arama da adli aramadır. Yönetmeliğin hukuksal dayanakları belirlenirken, her ne kadar VUK. dayanak olarak gösterilmemiş ise de, "...diğer ilgili mevzuat" şeklindeki kapsamın belirtilmeyen diğer adli aramaları da kapsadığı anlamını gösteren hükümlerle vergisel aramayı da kapsadığı anlamına varılmaktadır. Fakat, yönetmeliğin kapsamının kolluk tarafından yapılacak işlemler olduğu ve "kolluk" kavramının vergi inceleme elemanlarını kapsamaması nedeniyle vergisel aramada vergi inceleme elemanları tarafından bu yönetmeliğin uygulanamayacağı sonucuna varılmaktadır¹⁴. Ancak, yönetmeliğin CMUK.'nun VUK.'nun 147 nci maddesi gereği vergisel aramanın hukuksal kaynağı olması nedeniyle, CMUK.'nun uygulamasının düzenlendiği bazı hükümlerin vergisel aramada uygulanabilmesi mümkündür. Hakimin aramanın sadece bir kez yapılabileceğine ilişkin hüküm verebilmesi ve aramanın mümkün olan en kısa sürede yapılabileceğine ilişkin hükümler (AÖAY.m.20/1) buna örnektir. CMUK.'nun uygulanmasını gösterdiğinden vergisel aramada da uygulanabilecektir. Ancak, kolluğun görevini açıklayan yönetmeliğin bazı hükümlerinin vergisel aramada uygulanması mümkün değildir. Örneğin, rıza ile arama hükmünün (AÖAY.m.9) ve çıplak olarak beden çukurlarında arama (AÖAY.m.22) gibi.

II.VERGİ İNCELEMESİNDE ARAMA

¹⁴ AÖAY.'nin kapsamını belirleyen maddesinde "Bu yönetmelik, kolluk tarafından, kişilerin üstlerinin eşyasının, araçlarının, özel kağıtlarının, konut işyeri ve eklentilerinin aranmasında uyulacak esas ve usulleri kapsar" denilmektedir (m.2/1). Kolluğun tanımı ise, "Polis, jandarma, sahil güvenlik ve özel kolluk kuvvetlerini" belirtmektedir. Vergi inceleme elemanlarının bu belirleme dışında olduğu açıktır.

A. TARİHSEL GELİŞİM

1939 öncesinde vergi usulüne ilişkin hükümler değişik vergi yasalarında bulunmaktaydı. Bu dağınıklık, usule ilişkin hükümlerin 1939 yılında yürürlüğe giren 3692 sayılı yasada toplanması ile giderilmeye çalışılmıştır. Daha sonra, uygulamada bu yasanın da eksik ve yetersiz kaldığının anlaşılması ve gelir vergisinde yapılması düşünülen reform da gözönüne alınarak 5432 sayılı VUK. hazırlanmıştır¹⁵. Yasa teklifinde arama hükümleri 131-136 ncı maddelerde düzenlenmiştir. Yasanın bu hükümlerinden bazıları komisyonlarda değişikliğe uğrayarak, 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 19.12.1960 tarihli 213 sayılı VUK. tasarısının arama ile ilgili hükümlerinde; aramalardan birine karar vermeye yetkili hakimin diğer sulh hakimlerinin yetkisindeki yerlerde yapılacak aramalar için de karar verme yetkisi olduğu, arama konusu defter ve vesikaların inceleme yapacak elemanın dairesine taşınması, arama konusu defter ve vesikaların inceleme elemanında olması durumunda sürelerin işlememesi sakıncalı bulunarak, beyanname süresi dolan vergi dönemine ait defter ve belgelerden beyanname düzenlenmesinde gerekli kayıt ve bilgiyi ilgili memur huzurunda çıkartması için mükellef veya sorumlunun daireye davet edilebilmesi gibi nedenler gerekçe gösterilerek bu konularda değişiklikler yapılmıştır¹⁶. VUK.'nun 142-147 maddeleri arasında düzenlenen ve 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren vergisel arama hükümleri bu güne kadar değişikliğe uğramamıştır.

B. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ

Vergi incelemesinin kapsamına VUK. ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutulması, defter ve belgelerin korunması ve istenildiğinde ibraz etme ödevi yüklenilmiş olan yükümlüler girmektedir (VUK.m.137,172). Vergi incelemesinin amacı ise, bu yükümlülerin ödemeleri gereken vergilerinin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanmasıdır (VUK.m.134/I). Bu inceleme ile yükümlünün doğru bildirimlerde bulunması sağlanarak vergi kaybı önlenmeye çalışılmaktadır¹⁷.

¹⁵ **Türk Vergi Kanunları Gerekçesi**, C.3, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s.3.

¹⁶ **Türk Vergi Kanunları Gerekçesi**, C.3, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s.315.

¹⁷ **AKDOĞAN**, s.5; **KARAKOÇ**, Genel Vergi Hukuku, s.126.

Vergi incelemesinin sonucunda inceleme, bir rapor ile hukuksal nitelik kazanmaktadır. İnceleme raporu, "...*tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açısından değerlendirilen, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığı ve bu sonuçlara ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari ön işlem belgesi*" olarak tanımlanmaktadır¹⁸. İnceleme raporu, defter ve belgelerin "*derinlemesine araştırılmasının*" sonuçlarını göstermektedir¹⁹. Vergilendirme işleminin konusunu oluşturan tarh işlemi icrai idari işlem niteliğindedir (VUK.m.20)²⁰. Vergi inceleme raporu ise, tarh işleminin hazırlık işlemi niteliğindedir²¹.

C. VERGİSEL ARAMANIN TANIMLANMASI

Ceza yargılamasında aramanın tanımlaması yapılmamıştır. Ancak, CMUK. kapsamındaki uygulamayı düzenleyen AÖAY.'nde adli aramanın tanımının yapıldığını görmekteyiz²². Buradaki tanımlama incelendiğinde, unsurlarının; 1) suçla ilgili olmak üzere aranılan kişi (şüpheli, sanık veya hükümlü) ve her türlü suç delili (iz, eser veya emare) olması, 2) kişi özgürlüğünün sınırlandırılarak yapılabilen araştırma işlemi şeklinde olduğu anlaşılmaktadır.

Vergisel aramanın VUK.'nda yapılmış tanımlaması bulunmamaktadır. "*Arama yapılabilecek haller*" ve aramanın koşulları VUK.'nun 142 nci maddesinde belirtilmekle birlikte, açık bir tanımlaması yapılmamıştır. Yasada, ihbar ve vergi incelemesi sırasında vergi kaçırıldığı emaresinin görülmesi durumları, örnek bilgi edinme yolları niteliğindedir. Önemli olan konu, vergi kaçırılması olgusunun bilgi olarak vergi inceleme elemanına ulaşmasıdır. Bu nedenle bilginin elde edilme yolları tanımlamada yer alması zorunlu unsur olarak görülmemektedir. Amaç, vergi kaçırıldığına ilişkin defter ve belgele-

¹⁸ ŞEKER, s.409-410; Vergi incelemesinin değişik tanımları için ayrıca bkz. AKDOĞAN, s.4.

¹⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.100; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.126.

²⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.91 vd.; ULUTAM-MEHTİBAY, s.107; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.116; ÖZAY, s. 461.

²¹ Hazırlık işlemleri konusunda ayrıntılı açıklama için bkz. ERKUT, s. 139.

²² Bkz. Dipnot 12.

rine el konulması ve sonucun rapor ile açıklanmasıdır²³. Vergisel aramanın usule ilişkin kuralları da, aramanın yasallığının sağlanması için zorunlu unsurlardır. Hakkında vergisel arama yapılacak ilgili kişiler, mükellef olabileceği gibi, vergi kaçakçılığı ile ilgisi görülen diğer kişiler de olabilir (VUK.m.142/1). Kişinin vergi kaçakçılığı ile ilgisi yoksa aranmasına da gerek bulunmadığı açıktır²⁴. Tanımlamada önemli unsurlardan birisinin de, vergi inceleme elemanının lüzum görmesi kararının olduğu açıktır. Bu açıklamalardan sonra vergisel aramayı, “*Vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin (defter ve belgelerin) elde edilebilmesi amacıyla, ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde, vergi inceleme elemanının gördüğü lüzum üzerine, sulh ceza hakimi kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan araştırma işlemi*” şeklinde tanımlamak mümkündür.

D. VERGİ İNCELEMESİNDE ARAMA TALEBİNİN KOŞULLARI

1. Vergi Kaçakçılığı Konusu İle Sınırlanması

Vergisel arama vergi incelemesi bölümünün bulunduğu Birinci Kitap, Yedinci Kısım’da düzenlenmiştir. “*Vergi incelemesi*” İkinci Bölüm, “*arama*” ise Üçüncü Bölüm başlığı altında incelenmiştir. Aramanın vergi kaçakçılığına ilişkin defter ve belgelerin bulunması amacıyla yapılması (VUK.m.143/I) ve

²³ Bu nedenle “Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olay ile ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya arama denir” şeklindeki tanımlamaya katılmak mümkün değildir (Bkz. KOÇAK, S.213, Mayıs, 1999 (1981-2003 Vergi Dünyası CD’si). Vergi incelemesinin amacı, daha kapsamlıdır. Vergisel amaçlı aramada amaç, sadece vergi kaçakçılığının suç delili niteliğindeki defter ve belgelerinin araştırılmasıdır. Yine “işlenen vergi suçu ile ilgili kanıtların” ortaya çıkarılması yönünde yapılan tanımlamada, vergi kaçakçılığı dışındaki tüm vergi suçlarını kapsayacak şekilde anlama sahip olduğundan, yasa hükmü kapsamını aşan bir tanımlama gösterir niteliktedir (Bkz. AKDOĞAN, s.80). Başkaca tanımlamalar için Bkz: KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.128; ARICA, s.552; EROĞLU, s.212; EROL, s.7; ŞEKER, s.394; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.200; KIRBAŞ, s.168; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s. 1338.

²⁴ Bu nedenle Koçak’ın 13 nolu dipnotta belirtilen tanımındaki “vergiyi doğuran olay ile ilgili kişi” şeklindeki ifadesi “kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler” ifadesinden (VUK.m.142/1) daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. Çünkü, vergiyi doğuran olayda sadece vergi kaçakçılığı ile ilgisi görülenler için arama kararı istenebilecektir.

vergi incelemesi yapan kişilerin²⁵ arama talebinde bulunabilmeleri (VUK.m.142/II) hükmü karşısında, vergi incelemesi yanında fakat farklı kuralları olan bir hukuksal kurum olarak düşünülmesi gerekmektedir. Yine, vergi incelemesi ile defter ve belgelerin doğruluğu araştırılarak tam olarak ödenmesi gereken verginin tahsil edilmesine katkı sağlanmaktadır (VUK. m.134/1). Vergisel arama ise, suç delili elde etmeye ve değerlendirilmesine yöneliktir. Vergi hukukuna özgü asıl kuralları VUK.'nunda (m.142-146) düzenlenmekle beraber, bu kurallara ek olarak “açıkça yazılı olmayan hallerde” (-ki doğrusu “açık hüküm bulunmayan durumlarda”²⁶ olmalı) CMUK.'nun aramaya ilişkin hükümleri tamamlayıcı olmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda VUK.'nun 359 ve 360 ncı maddelerindeki suçların tespiti durumunda vergi idaresi görüşünü Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadır (VUK.m.367/I). Yine, savcılık tarafından vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği haberdar olduğu durumda, vergi idaresinden vergi incelemesi yapılması istenmesi ve kamu davasının açılmasının inceleme sonuçlanıncaya kadar ertelenmesi nedeniyle, vergi incelemesi kapsamında yapılabilecek arama işlemi “*vergisel suç kolluğu*” işlemi olarak nitelendirilebilecektir (VUK.m.367/II, III). Vergisel arama yöntemi, ancak vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurumdur (VUK.m.142/1). Vergi kaçakçılığı suçu, ceza hukuku anlamında yargılamayı gerektiren bir suçtur (VUK.m.359). Bunun dışındaki vergi suçlarının belirtileri ile karşılaştığında, vergisel arama yöntemine başvurulamayacağı açıktır.

2. Arama Görüşünün Oluşması

a. İhbar Üzerine Vergisel Arama Görüşü Oluşumu

1) İhbarın Hukuksal Niteliği ve Zorunlu İçeriği

²⁵ Vergi incelemesi yapan kişiler; maliye müfettişi, maliye müfettişi yardımcısı, hesap uzmanı ve bunların yardımcısı, gelirler kontrolörü, stajyer gelirler kontrolörü, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmeni, vergi denetmen yardımcısı, vergi dairesi müdürü, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır (VUK.m.135). Yine, takdir komisyonu üyelerinin de vergi incelemesi konusunda yetkileri bulunmaktadır (VUK. m.75). Ayrıntılı bilgi için bkz. AKDOĞAN, s.68 vd.

²⁶ Aynı nitelikte açıklama için bkz. EROĞLU, s. 212.

Kelime anlamıyla “ihbar”, “haber verme”, “bildirim” anlamına gelmektedir²⁷. Vergisel anlamda ihbar “vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim” anlamını taşımaktadır (VUK:m.142/I). Vergisel ihbarın yöntemi konusunda VUK.’nda açık bir hüküm bulunmamaktadır²⁸. Vergisel ihbar, yazılı veya sözlü olarak yapılabilir. Ancak, sözlü olarak yapılan ihbarlarda, ihbarın ihbar edenin imzasını da içerecek şekilde yazılı hale getirilmesi ve isim ve adresinin, ihbar edene ulaşılacak istenildiğinde yeterli olacak şekilde bilgilerin açık olması aranmalıdır. Çünkü, ihbar üzerine yapılan bir aramada ihbar sabit olmazsa, yani vergi kaçırılmadığı anlaşılırsa, hakkında arama işlemi uygulanan yükümlü ihbarda bulunanın adının kendisine verilmesini istediği zaman, vergi idaresi bildirmek zorundadır (VUK.m.142/son). Vergi idaresinin kendisine yapılan ihbarı hukuksal açıdan değer kazandırması için, ihbarın asılsız olması durumunda ihbar edenin yükümlüye bildirilebilmesi için 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerinden yararlanılması gerekmektedir²⁹. Arama işlemi öncesindeki ihbarın bu yasa hükümlerine göre “yetkili makamlara verdikleri veya gönderdikleri dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresi” nin bulunmasının aranması gerekir (3071 s.k., m.4). Her ne kadar VUK. açısından ihbarda bulunanın isminin bilinmesinin yeterli olacağı anlamı çıkmakta ise de, 3071 sayılı yasanın daha sonra yürürlüğe girmesi ve idari makamlara yapılan dilek ve şikayetleri kapsamı nedenleriyle, vergisel ihbar dilekçelerini de kapsadığı açıktır.

2) İhbar Üzerine Ön İnceleme

İhbar üzerine yükümlünün vergi kaçırdığına ilişkin “emare”³⁰ bulunursa arama işlemine girişileceği açıktır (VUK.m.142/I). Böyle bir emare nasıl elde

²⁷ YILMAZ, s.154.

²⁸ 26.12.1931 tarihinde yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun’da da ihbarın şekli belirtilmemektedir.

²⁹ 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun 10.11.1984 tarihli ve 18571 sayılı RG.de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁰ “Emare” kelime anlamı olarak “belirti; bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular; emare, diğer deliller tarafından desteklenmesi durumunda yargıç tarafından göz önüne alınabilir (HMUK. m.236)” şeklinde tanımlanmaktadır (YILMAZ, s.100). Ayrıca aynı nitelikte açıklama için bkz. EROĞLU, s.213.

edilecektir? Vergi incelemesi yapan kişinin ihbar dilekçesindeki bilgiler (belirtilen olay ve olgular) ile yükümlünün vergi idaresinde bulunan dosyalarındaki beyan ve bilgileri değerlendirilerek bir görüşe (kanaate) varılacaktır. Vergi incelemesi görevlilerinin ihbar bilgileri ve yükümlünün vergi idaresindeki dosya bilgileri esas alınarak, bilgiler objektif olarak değerlendirilip, “*vergi kaçırma*” niteliğinde bir emareye ulaşmaları, vergisel arama yöntemine başvurmaları için zorunludur. Böyle bir karar yükümlü için “*ağır bir idari karar*” niteliğindedir³¹. Dolayısıyla, bu yola dikkatli bir şekilde başvurulmalıdır³². Bu yöndeki görüşün oluşumu için yapılan inceleme, vergisel arama talebinde bulunulabilmesinin ön incelemesini oluşturmaktadır. Herhangi bir emareye ulaşılmaması durumunda bu yöntemle başvurulması mümkün olmayacaktır.

b. İnceleme Nedeniyle Vergisel Arama Görüşü Oluşumu

Bu olasılık, normal vergi incelemesi yapılırken yükümlünün (veya yükümlü ile iş ilişkisinde bulunan diğer kişilerin) vergi kaçırdığına ilişkin belirtilerin bulunması durumudur. Vergisel arama görüşü zaten inceleme elemanının üzerinde çalıştığı defter ve belgeler nedeniyle oluşmaktadır. Burada vergi incelemesi nedeniyle kendiliğinden (re’sen) oluşan görüş söz konusudur.

3. Vergisel Arama Öncesinde İdarenin Hazırlanması

İhbar ve inceleme sırasında vergisel arama görüşü olduğu zaman arama kararının uygulanması için gerekli uygun koşulların sağlanması, arama işleminin başarısı için zorunludur. Vergisel arama öncesindeki gerekli hazırlık konuları; 1) yeterli vergi inceleme elemanının sağlanması, 2) aramanın yapılacağı kişi (veya kişilerin), yerlerin ve şeylerin belirlenmesi ve 3) arama kararının uygulanabilmesi için gerekli olacak yardımcı kişi (örneğin, çilingir, bilgisayarıcı), araç (taşıt) ve gerecin (kap, mühürleme malzemesi) sağlanması başlıkları altında toplanması mümkündür.

4. Vergisel Aramanın Başka Vergisel Aramayı Gerekli Kılması Durumu

³¹ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.200.

³² AKDOĞAN, s.80; KIRBAŞ, s.169.

Arama işlemi, kişi hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi nedeniyle Anayasa'da güvence altına alınmıştır. Bu nedenle, aramalı inceleme kararı üzerine bir aramalı inceleme gerçekleştirilmekte iken başkaca kişiler için de vergisel aramalı inceleme görüşünün oluşması durumunda, bu kişi için de yetkili hakimden aramalı inceleme kararı talebinde bulunulması gerekmektedir. Çünkü, her vergisel arama kararı yer, kişi ve şey üzerinde kendi konusu ile sınırlı uygulanabilmektedir.

5. Arama Talebi Yazısı

Gerek ihbar üzerine, gerekse inceleme sırasında kendiliğinden vergisel aramalı inceleme görüşünün oluşması, yani inceleme elemanının arama yöntemini gerekli görmesi üzerine gerekçeli bir yazı ile doğrudan yetkili sulh ceza hakimine başvurması gerekmektedir (VUK.m.142/II,1). Bu talebin gerekçesi önemlidir. Çünkü, hakim talep yazısında gösterilen bu gerekçeyi inceleme konusu yapacaktır. Talep yazısının gerekçesi, inceleme elemanının ihbar konusu ile vergi yükümlüsüne ait vergi idaresindeki dosyasının incelenmesi sonucu oluşan emarelerin ve buna dayalı görüşün açıklanması şeklindedir.

Aramalı vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti durumunda sonucun Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunlu tutulmuştur (VUK.m.367/1). Başlangıçta vergi kaçakçılığının Cumhuriyet Savcılığı tarafından haber alınması durumunda, kamu davasının açılması ertelenerek, vergi incelemesinin yapılması vergi dairesinden istenilmektedir (VUK.367/2,3). Bu hükümler karşısında, gerek doğrudan vergi inceleme elemanının ihbar üzerine veya inceleme sırasında vergi kaçırıldığına ilişkin emare bulması ve gerekse Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi kaçakçılığı yönünde inceleme yapılmasının talep edilmesi durumunda, yapılan inceleme faaliyeti "*vergisel suç kolluğu*" faaliyeti niteliğini taşımaktadır.

E. ARAMA KARARI

1. Yetkili Makam

Yetkili makam, "*sulh yargıçlığı*" dır (VUK.m.142/II,1). Burada sulh ceza hakiminin görevli kılınması sadece VUK. hükmünden doğmakta olup, sulh ceza hakimine ilişkin CMUK. hükümleri ve Sulh Hakimleri Hakkında Kanunu Muvakkat isimli yasanın 8 nci maddesinde açık bir ifade bulunmamaktadır. Ancak, bu hakim, arama yapılacak kişi ile bağlantılı olan diğer

kişiler (başka yer mahkemesinin yer açısından yetkisinde bulunsalar bile) hakkında da yetkili kılınmıştır (VUK.m.142/III)³³. Bu hüküm, aramanın suç delili elde edilmesi amacını güden geçici güvenlik tedbiri niteliğinden kaynaklanmaktadır.

1. Arama Kararı Kapsamı

Arama işlemi kişi hak ve özgürlüklerini sınırlayan bir işlem olduğundan buna ilişkin sınırların arama kararında gösterilmesi gerekmektedir. Arama kararında aranacak kişi (veya kişiler), aranılacak yer (veya eşya), arama zamanı, arama kapsamındaki defter ve belge ve arama sayısının belirlenmesi kararın tereddüt edilmeden uygulanmasını sağlayacaktır.

Kanun kişi açısından “*mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar*” ifadesini kullanmaktadır (VUK.m.142/1). İlk belirtilen kişi olan mükellef, vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu düşen (terettübeden) gerçek veya tüzel kişidir (VUK.m.8). Diğer şahıslar açısından ise, mükellefin vergi kaçakçılığına neden olan faaliyet kapsamındaki işlemlere taraf olan kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, sahte fatura kullanarak vergi kaçırmada vergi kaçakçılığının dayanağı olan sahte faturayı düzenleyen kişiler. Arama kararı kapsamında kalan kişilerin vergi kaçakçılığı ile ilgilerinin tespit edilerek isimlerinin açıkça belirtilmesi zorunludur.

Yer açısından yasanın hükmü “*...nezdinde ve bunların üzerinde*” şeklindedir (VUK.m.142/2). “*Nezdinde*” kelimesini anlam olarak “*yanında*” kelimesi karşılamaktadır³⁴. Burada “*yan*” kelimesinin “*defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hakimiyet alanı*” olarak düşünülmesi gerekir. Yani, kişinin işyeri, evi, taşıt aracı ve çantası fiili hakimiyetinin kullanıldığı alanlardır³⁵. Bununla beraber, kişilerin üzerlerinde de belge vesika taşınması mümkün olduğundan ayrıca belirtilerek yer olarak arama kapsamına alınmıştır. Arama konusu defter ve belgelerin muhasebeci tarafından tutulması

³³ Bu hüküm ilk kez “bütün mahallerdeki sulh hakiminden ayrı ayrı karar istihsali tatbikatta müşkilatı mucip bulunduğu” şeklindeki gerekçe ile 5432 sayılı VUK.’nun 132 nci maddesinde değişiklik yapılarak 213 sayılı VUK.’nun 142 nci maddesine alınmıştır. Bkz. Türk Vergi Kanunları Gerekçesi, C.3, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s.315.

³⁴ VELİDEDEOĞLU, s.1044.

³⁵ Bu konuda sayma yöntemi ile işletme, işyeri, büro, dükkan, yazıhane, depo, mağaza, ardiye veya ikametgah gibi yerler belirtilebilmektedir. Bkz. EROĞLU, s.216.

karşısında aramanın bu meslek çalışanlarının işyerinde yapılıp yapılamayacağı ayrı bir sorundur. Ancak, mükellefin muhasebe kayıtlarını kendi işyerinde tutması yanında muhasebecisinde de tutulması sözkonusu olabilir. Bu durumda, muhasebecideki defter ve belgelerin yükümlünün hakimiyet alanında olduğu kabul edilecektir.

Vergisel aramanın yapılması zamanı konusunda VUK.'nda hüküm bulunmamaktadır. Ancak, VUK.'nun 147 nci maddesinin yollamasıyla CMUK. hükümlerinin uygulanacağı anlaşılmaktadır³⁶. Genel kural, aramanın gündüz yapılmasıdır. Buna ek olarak, suçüstü durumu ile gecikmesinde sakınca olan durumlarda veya firar eden tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması durumunda mesken, işyeri ve diğer kapalı yerlerde geceleyin³⁷ arama yapılabilmektedir (CMUK.m.96). Yönetmelik hükmüne göre, arama kararı tarihinden itibaren ihtiyaca göre mümkün olan en kısa sürede yerine getirilmesi gerekmektedir (AÖAY.m.20/1). Yine, arama kararı bir kez arama yetkisi vermektedir (AÖAY.m.20/1). Bu bilgilerin uygulamadaki tereddütleri gidermesi açısından arama kararında açıkça belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

Vergisel aramanın konusu, vergi kaçacağını ispata yarar defter ve belgelerin elde edilmesidir. Bu amaçla, aramaya yükümlünün belirli defter ve belgelerinin elde edilmesi konu edilebileceği gibi, tüm defter ve belgeleri veya belirli dönemi kapsayan defter ve belgeleri veya ilgili diğer kişilerin defter ve belgeleri konu edilebilir³⁸. Arama konusu defter ve belgelerin kapsamının, ihbar ve inceleme anında ele geçen belirti üzerine değerlendirilerek sınırı çizilmelidir.

3. Arama Talebi Üzerine Kararlar

a. Kabul Kararı

Sulh ceza hakimi kendisine sunulan talep ve ekindeki deliller üzerine dosya üzerinden inceleme yapması gerekmektedir. Vergisel arama kararı

³⁶ EROĞLU, s.216; KIRBAŞ, s.169; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1536.

³⁷ Gece, kavramı TCK. na göre belirlenmekte ve bu süre “güneşin batmasından bir saat sonra başlamakta, doğmasından bir saat önce sona ermekte” şeklinde belirtilmektedir (TCK. m.502). CMUK.'nunda gece kavramı düzenlenmediğinde TCK. hükmünün uygulanması gerekmektedir (KUNTER-YENİSEY, s.703).

³⁸ AKDOĞAN, s.80; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1338-9.

verilebilmesi için, vergi kaçırılması olgusunun tespiti gerekmektedir (VUK. m.142). Hakimin bu konuda uygulayacağı ölçüt, VUK.'nda belirtilen "mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler" ölçütüdür. Bu ölçüt, CMUK. uygulamasındaki "makul şüphe"nin vergisel aramadaki özel şeklidir (VUK.m.147, CMUK.94, AÖAY.m.5,6). Hakim "vergi kaçırıldığına ilişkin makul şüphe" ölçütünü kullanacaktır³⁹. İhbar ve incelemedeki görüşü destekleyen emarelerin varlığı somut olayda açıkça belirlenmelidir. Eğer değerlendirme sonucu, vergi kaçakçılığı yerine usulsüzlük suçunu gerektiren bir duruma ulaşıyorsa arama kararı verilemeyecektir. Sonuç olarak, dosya kapsamında hakimin vergi kaçakçılığı eylemlerini (VUK.m.359) gösteren nitelikte delile ulaşması yeterli ve zorunludur.

Aramanın kabulü kararında, ayrıca, aramanın zamanı açısından gecikmesinde sakıncalı durum olup olmadığı, arama tarihi ve sayısı,⁴⁰ aranacak kişi veya kişiler, aranacak yerler ve adresleri açıkça belirlenmelidir.

b. Red Kararı

Sulh ceza hakimi dosya kapsamı ile vergi kaçırıldığı olgusunu gösteren emareye ulaşamaması durumunda vergisel arama talebinin reddine karar vermelidir. Bu karar vergi kaçırılmadığı anlamında olmayıp, talep anında geçici tedbir olan vergisel aramaya gerek görülmediği anlamındadır.

c. Yasa Yolları

Vergisel aramanın kabulü veya reddi kararı üzerine başvurulabilecek yargı yolu konusunda VUK.'nda hüküm bulunmamaktadır. Yine, CMUK hükümlerine göre konunun açıklanması gerekmektedir. Sulh ceza hakiminin arama kararı üzerine arama yapılacak kişinin arama kararına itiraz hakkı bulunmaktadır (CMUK.m.297 vd.). Eğer el koyma gerçekleşmişse, el koymaya itiraz yapılabilecektir. Arama talebinin reddi kararına karşı ise,

³⁹ "Kuvvetli veya ciddi nitelikte" emare aranması ile "makul şüphe" değerlendirmesi arasında fark bulunduğu kanaatindeyim. Çünkü, "Ciddi emare" ölçütü "makul şüphe" ölçütünden daha kuvvetli etkiye sahiptir. Makul şüphe kavram olarak "hayatın olağan akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir....Makul şüphede, ihbar ve şikayeti destekleyen emarelerin var olması gerekir" denilmektedir (AÖAY.m.6/1,3). Vergisel arama için, ihbar ve şikayet veya inceleme anında ulaşılan emarenin vergi kaçakçılığına neden olabileceği kanaatini sağlaması gerekmektedir.

⁴⁰ Arama bir defaya mahsus yapılabilir (AÖAY.m. 20).

savcılık makamı itiraz edebilecektir. İtirazı inceleme yetkisi kararı veren sulh ceza hakiminin yargı çevresindeki asliye ceza hakimliğindedir (CMUK.m.299). İtiraz üzerine verilen kararlar kesin niteliktedir (CMUK.m.303).

F. ARAMA KARARININ YERİNE GETİRİLMESİ

1. Aramada Güvenliğin Sağlanması

Vergisel arama kararlarının vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilebilmesi için çoğu zaman güvenlik önlemlerinin sağlanmasını gerekli kılmaktadır. Yani, vergisel suç kolluğu görevlisi olan inceleme elemanı ile güvenliğin sağlanması amacıyla genel kolluğun birlikte görev yapması söz konusudur. Genel kolluğun buradaki görevi, inceleme elemanının vergisel amaçlı arama kararını yerine getirmesinde gerekli güvenliğin sağlanmasıdır (VUK.m.7)⁴¹. Bunun dışında, arama kararı kapsamında suç kolluğu niteliğinde görevi bulunmamaktadır.

2. Defter ve Belgelerin Tutanakla Tespiti (Yazılılık İlkesi)

Vergisel aramada tutanak düzenlenmesi yöntemi VUK.'nun 143 ncü maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, AÖAY.'nin tutanak düzenlenmesi ile ilgili hükümleri (m.11) vergisel amaçlı aramada uygulanmayacaktır. Vergisel amaçlı aramada "yazılılık ilkesi" geçerlidir. Yani, yapılan araştırma işlemi yazılı olarak yerine getirilmektedir. Vergisel aramada tutanak düzenlenmesi, düzenlenecek yer açısından iki aşamalı olarak açıklanmıştır.

İlk aşama, arama yapılan yerdeki düzenlenecek tutanaktır. Burada üç tür tutanak düzenlenebilir. Birincisi, müfredatlı tutanağın arama yapılan yerde düzenlenmesi ve defter ve belgelerin el konulması durumudur. Elektronik belge ve kayıtlarda bilgilerin yer aldığı araçlara el konulacaktır. İkincisi, müfredatlı tutanağın düzenlenmesinin zaman açısından mümkün olmaması durumunda, defter ve belgelerin kablara (torbalara) konulup mühürlenerek daha sonra müfredatlı tutanak düzenlenmek üzere arama yapılan yerde emin bir yere konulmasıdır. Sonuncusu, müfredatlı tutanağın düzenlenmesinin zaman açısından mümkün olmaması durumunda, defter ve belgelerin kablara (torbalara) konulup mühürlenerek daireye nakledilmesi durumudur. Müfredatlı tutanak düzenlenemeyen durumlarda defter ve belgelere el konularak ileride müfredatlı tutanak düzenlenmek üzere mühür altına alınması işlemi tutanağa bağlanmaktadır. Bu tutanaklarda mükellefin veya temsilcisinin hazır bulunması durumunda tutanakta isimlerine yer verilerek imzalamaları sağlanır. Tutanaktan bir örnek kendilerine verilmektedir. İmzalamadan

⁴¹ Ayrıca bkz. AKDOĞAN, s.82; EROĞLU, s.214; ŞEKER, s.401.

kaçınılması durumunda zor kullanma söz konusu olmadığından, aramada hazır bulunanlar, yani inceleme elemanları ve güvenlik görevlilerince imzalanarak tutanak düzenlenmesi tamamlanır.

İkinci aşama, defter ve belgelerin emin yere konulması veya daireye naklinden sonra, mührün açılması sırasında mükellefe yazılı bildirim yapılarak onun da hazır bulunduğu durumda ayrıntılı tutanağın yapılmasının sağlanmasıdır. Mükellefin mühür açılmasına katılması durumunda yine mükellefin katılımı belirtilerek tutanak düzenlenmekte veya katılımı gerçekleşmediği takdirde, iki memurun katılımı ile tutanak düzenlenmesi tamamlanmaktadır.

Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri bakımından, delil olma konusunda dolaylı etkiye sahiptirler. Bu nedenle, “*dolaylı delil*” niteliğinde olduklarının kabulü gerekmektedir⁴². Çünkü, doğrudan etkili deliller müfredatlı tutanakta yer alan defter ve belgelerdir. Usul ve yasaya aykırı arama tutanağının düzenlenmesi, tutanağın delil niteliğini kaldırmakta, yani hukuksal değerini olumsuz yönde etkilemektedir. Müfredatlı olarak tutulması ile, defter ve belgelerin yükümlüye ait olup olmadığının tespiti, inceleme konusunda daha fazla veya az delil elde edildiği konusundaki uyumsuzlukların ortadan kaldırılması, kişinin özel hayatının gizliliği ve korunması prensibine uyulması amaçlanmaktadır. Sonuç olarak, arama tutanağının yasada belirtilen usul ve esaslara “*kesin olarak uygun yapılması*” zorunludur⁴³. Aksi halde, bu usul ve yasaya aykırı tespiti dayanılarak matrah farklarından yükümlü sorumlu tutulamamaktadır.

5432 sayılı yasa zamanında defter ve belgelerin emin yere konulması veya daireye nakli konusu düzenlenmemiş iken, müfredatlı tutanak düzenlenmesinin bazen birkaç gün sürmesi, elektriklerin kesilmesi gibi engeller nedeniyle 213 sayılı yasa ile bu konuda ayrıntılı düzenlemeye gidilmiştir⁴⁴.

⁴² KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.202.

⁴³ Danıştay 4. D. 22.05.1974 T. 1971/10184 E, 1974/2171 K. sayılı kararında müfredatlı tutanağın düzenlenmemiş olması, yükümlünün inceleme elemanı ve vergi dairesi tarafından defter ve belgelerin aynen muhafaza edilmediği yönündeki iddiasının aksine tespit olmamasının tutarlı olacağı kabulü karşısında tamamen inceleme elemanının kanaat ve görüşüne dayandığı kabul edilerek matrah farkından sorumlu tutulamayacağına karar verilmiştir. Bkz. KIZILOĞLU, Danıştay Kararları, C.2, s.2288.

⁴⁴ Türk Vergi Kanunları Gerekçesi, C.3, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s.315 deki Hükümet Tasarısının 42 nci maddesindeki gerekçesi bu şekilde gösterilmiştir.

3. Defter ve Belgelere El Konulması

Vergisel arama konusu defter ve belgelerin el konulması konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, arama konusu defter ve belgelerin “bulunması” (VUK.m.143/3) ile “alınması” (VUK.m.145/1) eylemlerinden el koyma eyleminin kastedildiği anlamı çıkmaktadır. Yani, sahibinin rızası olmadan bile, “bulma” ve “alma” eylemleriyle el koyma gerçekleşmektedir. Bu aşamadan sonra inceleme elemanı tarafından bulunan veya alınan defterlerin muhafaza altına alınması işlemleri gerçekleştirilmektedir. El koyma anı ile inceleme sonucu iade anı arasında yükümlünün defter ve belgeler üzerinde fiili egemenliği ortadan kalkmaktadır. “Emin bir yere koyma” veya “daireye nakletme” işlemleri el koyma işleminden sonraki aşamayı ifade eden muhafaza altına alma ödevini içermektedir. Bu durumda el koyma işlemi ile defter ve belgelerin tespiti aynı anda yapılabileceği gibi, önce el koyma işlemi, daha sonra müfredatlı tutanakla defter ve belgelerin tespiti işlemi yapılabilmektedir.

4. El Konulan Defter ve Belgelerin İncelenmesi Yöntemi

Vergisel arama sonrasında, el konulan defter ve belgeler üzerindeki vergi incelemesi “çabuk ve her işten önce” yapılmaktadır. Çabuk incelenmesinin ilk nedeni, vergisel amaçlı aramanın vergi kaçakçılığı emarelerinin bulunması üzerine olağanüstü bir yöntem ile kişi hak ve özgürlüklerine müdahale edilmiş olmasındandır⁴⁵. Bu durum, yükümlü açısından ağır sonuçlar doğuran bir uygulamadır. Dolayısıyla, bir an önce inceleme sonucu alınarak, yükümlünün suç işlemediği durumlarda zarar görme olasılığının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Diğer bir neden ise, alacaklı devlet açısından vergi kaçakçılığı sonucu hazinenin alacağının erken tahsil edilmesinin sağlanmasıdır⁴⁶.

“Her işten önce” yapılması, inceleme elemanının başkaca işlerinin bulunması durumunda öncelik sırasının vergisel arama sonucu el konulan defter ve belgelerin incelenmesi olduğudur. Burada, yasadan kaynaklanan “iş önceliği” bulunmaktadır.

Defter ve belgelerin el konulmasından sonra, yükümlüye ait vergi incelemesine konu olmayacak kişisel özel belgeler de bulunabilir. Bu

⁴⁵ KIZILOTT, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1360.

⁴⁶ KIZILOTT, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1361.

durumda, bunların ayrılarak yükümlüye teslim tutanağı ile (makbuz karşılığı) iadesi gerekmektedir (VUK.m.144/2).

5. İnceleme (El Koyma) Süresi ve El Koyma Süresinin Uzatılması

Vergisel arama sonucu alınan (el konan) defter ve belgelerin üzerinde inceleme yapma süresi genel kural olarak üç ay ile sınırlandırılmıştır. Sürenin başlangıcı, defter ve belgelerin yükümlüden alındığı tarihtir. Sürenin bittiği tarih ise, üç ay sonraki ayın aynı günüdür (VUK.m.18)⁴⁷. Genel kural üç ay olmakla beraber, “*haklı sebepler*” karşısında üç ayda incelemenin bitirilmesi imkanı yoksa, yine kararı veren sulh ceza hakimi tarafından bu süre uzatılabilmektedir.

Vergisel arama sırasında el konulan defter ve belgelerinin incelenmesinde süre belirlenmesi ve bu sürenin uzatılmasının aynı şekilde hakim kararına bağlanmasının nedenleri bulunmaktadır. Vergisel arama müessesesi olmasaydı, yani vergi inceleme elemanı yükümlünün defterlerini işyerinde veya koşulların gerçekleşmesi durumunda defter ve belgelerin daireye getirmesini yazılı olarak istemesi sonucu inceleme yapılması mümkün olabilecekti (VUK.m.139). Vergisel arama sonucu bulunan defter ve belgelerin alınmasında (el konulmasında), işlemin vergi kaçakçılığı belirtisine dayandığı, yani suç işlenmesi durumu ile karşı karşıya bulunulduğu açıktır. Oysa, normal vergi incelenmesinde, başlangıçta vergi kaçakçılığı suçu işlendiği şüphesiyle incelemeye başlanılmamaktadır. Böyle olağanüstü durum karşısında yükümlünün defter ve belgelerinin bağımsız yargı organı kararı ile alınmakta, kural olarak yasada belirtilen üç aylık sürede çabuk ve her işin önüne geçilerek tamamlanması istenmektedir. Bu çalışma şekline rağmen inceleme tamamlanamamışsa, yine, “*haklı nedenle*” inceleme süresi (el koyma süresi) uzatılabilmektedir. Bu süreçte, inceleme süresi aynı zamanda el koyma süresi anlamındadır. Çünkü, başlangıçtaki vergi kaçakçılığı suçu olgusunun ortaya çıkmaması durumunda el konulan defter ve belgeler yükümlüye iade edilecek ve ihbara dayalı arama yapılmışsa, yükümlü ihbarda bulunana karşı bazı haklarını kullanabilecektir.

⁴⁷ Sürenin bittiği ayda o günü gösteren son gün yoksa, ayın son günü mesai bitiminde süre sona ermektedir. Son gün resmi tatil gününe rastlarsa, tatilden sonraki ilk günün çalışma saati bitiminde süre son bulmaktadır (VUK.m.18/2,4).

Vergisel arama incelemesinin ilk üç aylık süre içerisinde tamamlanamaması üzerine yapılan süre uzatımı talebinin mahkemece reddedilmesi sonucu, üst mahkemeye yapılan (CMUK.m.299/2) itirazın da reddedilmesi üzerine ne yapılacaktır? Yani, defter ve belgeler sahibine iade edilecek midir? Yoksa, vergisel arama normal vergi incelemesine dönüşebilir mi? Öncelikle, vergisel aramanın vergi incelemesinden farklı bir bölümde düzenlenmiş olduğuna dikkat edilmelidir. İstisnai yöntem olan vergisel arama, vergi incelemesine göre mükellef ve diğer ilgililer açısından daha ağır sonuçlar doğurmaktadır. Vergi kaçırıldığına ilişkin emarelerin varlığını gerektirmektedir. Yapılan inceleme işlemi, suç delilinin bulunmasına yöneliktir. Dolayısıyla, sınırlı amaçlı ve sürelidir. Sürenin kullanımı bağımsız yargı organlarının takdirindedir. Uzatılması taleplerini yine mahkeme inceleyebilecektir. Haklı neden bulunuyorsa süreyi uzatabilmekte, yoksa talebi reddedebilmektedir. Talebin reddi durumunda, o ana kadar vergi kaçaklığına ilişkin delil elde edilmemiş ise, defter ve belgelerin sahibine iadesi gerekmektedir⁴⁸. Aksi durum görevin kötüye kullanılması sonucunu doğurabilir. Eğer, o ana kadarki inceleme sonucu suç delilleri de elde edilmişse, buna rağmen süre uzatımı reddedilmişse, yasa hükmü gereği suçun işlediği durumlarda defter ve belgelerin iadesi mümkün olamayacaktır (VUKm.145/son). Ancak, sürenin uzatılmamasına rağmen, henüz vergi incelemesinin bitmediği gerekçesi ile defter ve belgelere üzerinde incelemeye devam edilmesi mümkün değildir. Sınırlı amaçlı ve süreli el koyma kararı ortadan kalkmaktadır. Yani, vergisel arama sonucu el konan defter ve belgeler üzerindeki incelemenin sadece tarh zamanasını süresine bağlı normal vergi incelemesi yöntemine dönüşmesi de mümkün olamamaktadır⁴⁹. Bununla birlikte, vergisel arama sonucunda defter ve belgelerin iade edilmesinden hemen sonra, normal vergi incelemesi yapılması mümkündür.

6. Aramalı Vergi İncelemesinde CMUK. Hükümlerinin Uygulanması Durumu

Vergisel arama kurumu, vergi hukuku ve ceza yargılaması hukukunun ortak alanını oluşturmaktadır. Bazı hükümler ayrıca VUK.'nda düzenlenmiş

⁴⁸ Aynı yöndeki görüş için bkz. **KIZILOĞLU**, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1366; **KOÇAK**, s.7.

⁴⁹ Vergisel amaçlı aramanın süre uzatımının reddedilmesi üzerine normal vergi incelemesine dönüşeceği ve daireye gelen defterler üzerindeki vergi incelemesinin de normal vergi incelemesine dönüşeceği yönündeki görüş için bkz. **KOÇAK**, s.5.

ise de, düzenlenmeyen konularda CMUK. hükümlerinin uygulanması gerekeceği açıkça belirtilmiştir (VUK.m.147). VUK.'nunda hüküm varsa, öncelikle bunlar uygulanacaktır. Örneğin, vergisel arama kararı verilirken mahkemece yükümlünün veya diğer ilgililerin “*vergi kaçırıldığına delalet eden emare*” ölçüsünü uygulayacaktır. Yani, CMUK.'nu ve AÖAY.'ne göre “*makul şüphe*” ölçüsünün, VUK.'nda belirlenen özel ölçüsü uygulanacaktır. Bunun yanında, örneğin vergisel aramanın yapılma zamanına, gecikmesinde sakınca olan durumlara, arama sırasında hazır bulunması gerekenlere ilişkin VUK.'nunda hüküm olmadığından CMUK. hükümleri uygulanacaktır⁵⁰. VUK.'nun CMUK. hükümlerine yollama yapmasının ve savcılığın vergi dairesinden inceleme yapma talebinin önemli bir sonucu, vergisel aramanın “*vergisel suç kolluğu*” işlemi niteliğinde olduğunu göstermesidir (VUK.m.147 ve 367/2).

7. İncelemenin Sonuçlandırılması

İnceleme süre açısından, sulh ceza hakiminin takdir edeceği en geç üç aylık süre veya sonradan takdir edilen uzatma süreler içerisinde tamamlanmaktadır. Yöntem açısından ise, inceleme tutanak ile tamamlanmaktadır. Bu tutanakta, defter ve belgelerin incelemesi sırasında “*yasalara aykırı görülen olaylar*” ve “*hesap durumları*” belirtilmektedir (VUK.m.145/3). Yükümlü bu tutanaklarda belirtilen olay ve hesap durumlarına ilişkin itiraz ve görüşlerini kaydedebilmektedirler (VUK.m.145/4). Düzenlenecek bu tutanaklar yükümlü tarafından imzalanmak istenilmez ise, defter ve belgeler kendisine iade edilememektedir. Yine, suç delili teşkil eden defter ve belgeler de iade edilmemektedir (VUK.m.145/5). Ayrıca, normal vergi incelemesinde olduğu gibi vergi inceleme raporu hazırlanmaktadır⁵¹. Vergisel arama sonucunda, vergi kaçakçılığı işlendiği yönünde kanaat oluşabileceği gibi, idari vergi suçlarının da oluştuğu tespit edilebilecektir.

⁵⁰ AKDOĞAN, s.81-2.

⁵¹ ARICA, s.566; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1367.

III. VERGİSEL ARAMANIN SONUÇLARI

I. Yükümlünün Hak ve Ödevleri Açısından

a. *İnceleme Anında Yükümlünün Defter ve Belgelerini İnceleme ve Örnek Alma Hakkı*

Defter ve belgelere vergisel arama sonunda el konulması durumunda da süresi gelen beyannamelerin verilmesi ödevi devam etmektedir (VUK. m.144/4). Böyle bir ödevin yerine getirilebilmesi, yükümlüye defter ve belgelerinden “*inceleme ve örnek alma hakkı*” ile sağlanmaktadır (VUK. m.144/3). İnceleme hakkı, örnek almadan sadece kayıtlar üzerinde bakarak kayıtların izlenmesini içermektedir. Örnek alma hakkı, el konan defterlerden suret çıkartılması anlamındadır. İnceleme ve örnek alma hakkının kullanılma şekli yazılı yöntem ile kullanılabilir (VUK.m.144/4, son cümle). Buna karşılık vergi inceleme elemanının bu hakkın kullanılması karşısında “*derhal*” talebin yerine getirilmesi görevi bulunmaktadır.

b. *Beyanname Verme Ödevinin Kalkmaması ve Beyanname Verme Süresinin Uzaması*

Defter ve belgelerin vergisel arama sonucu vergi inceleme elemanında bulunduğu süre içerisinde genel olarak beyannamelerin süresinde verilmesi ödevi kalkmamaktadır (VUK.m.144/4). Ancak, beyanname verme sürelerinin uzaması sözkonusu olmaktadır. Süre uzaması iki durumda uygulanabilecektir. Bunlardan birincisi, defter ve belgelere el koyma tarihi ile beyanname verme tarihleri arasındaki süre bir aydan az kalmış olmasıdır. Süre uzaması, yasanın ifadesiyle “*kendiliğinden*” olmakta, yani vergi yükümlüsünün ayrıca talebinin bulunmasına gerek duyulmamaktadır⁵². Uzama süresi bir aydır (VUK. m.18/2). Uzama süresi, el koyma tarihine bir ayın eklenmesi ile, yani gelecek ayın aynı günü esas alınarak belirlenecektir. Beyanname süresinin uzaması, tüm vergi beyannameleri için geçerlidir⁵³.

İkinci olarak, beyanname verme süresini vergisel arama sonucu el koyma olgusu dışında uzatan durumlar; mücbir sebepler ve zor durumda kalınmasıdır (VUK.m.144/son). Mücbir sebeplerin gerçekleşmesi durumunda

⁵² ARICA, s.564.

⁵³ KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s.1363.

(VUK.m.13), sürelerin işleme işlemi durmakta ve mücbir sebep ortadan kalktığı anda işlemeye başlamaktadır (VUK.m.15). Yine, zor durumda olunmasında vergi ödevi yerine getirilemeyecek ise, koşulları gerçekleştiğinde yasal sürenin bir katını geçmeyecek kadar süre tanınabilmektedir. Vergisel arama defter ve belgelere el konulması zor durum değildir. Zaten, bu konuda süre uzatımı yasadan kendiliğinden kaynaklanmaktadır. Burada, vergisel amaçlı arama sonucu el koyma dışındaki zor durumun ispatlanması gerekir.

c. Kayıtların Yeniden İşlenmesi

Yükümlülerin işlemlerini defterlere kaydetmeleri için kayıt zamanları; günlük, on günlük ve kırkbeş günlük olarak belirlenmiştir (VUK.m.219). Vergisel arama sonucunda el koyma olgusu gerçekleşmiş ise, doğal olarak devam eden yılın işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi yapılamayacaktır. El koyma süresindeki işlemlerin kayıtlara işlenebilmesi için, defter ve belgelerin yükümlüye geri verilmesinden itibaren bir aydan az olmamak üzere süre tanınmaktadır.

Vergi yükümlüsüne tanınan diğer bir kolaylık, defterlerin el konulması ile işlemlerini yeni tasdik ettireceği defterlere kaydedebilme imkanındır. Bu yöntemin seçilmesi durumunda, önceki defterlerin inceleme sonucu geri verildiği andan itibaren yükümlünün iki tür kullanım hakkı ortaya çıkmaktadır. Bunlar; 1) yeni tasdik edilmiş defterdeki kayıtların geri verilen defterlere aktarılması, 2) yeni tasdik edilmiş defterdeki kayıtlara devam olunmasıdır. Yasada “...*intikal ettirebilir.*” şeklindeki anlatımdan, bu iki yöntem ve bunların kullanılmasının yükümlünün ihtiyarında olduğu anlamına ulaşılmaktadır (VUK.m.146/son)⁵⁴.

2. Vergi İdaresinin Yükümlülükleri Açısından

a. Vergi İncelemesi Konusu Dışındaki Şeyleri İade Etmesi (Ayrıştırma İşlemi)

Vergisel arama sonucu defter ve belgelere el konulmasından sonra, inceleme sırasında “*vergi ile ilgisi olan ve olmayan evraklar*” ayrımının yapılması zorunluluğu yasadan kaynaklanmaktadır (VUK.m.144/2). Vergi ile ilgisi olmayan kişisel ve özel belgeler makbuz karşılığı sahibine geri verilmektedir. Bu işlem idare açısından bir görev niteliğindedir.

⁵⁴ Karşılaştığımız, KANETİ, s.146.

b. İnceleme Sonucunu Tutanak ile Tespit Etmesi

Yukarıda açıklandığı üzere vergisel aramada yazılılık ilkesinin geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu kurallar, ihbarın yapılması, arama talebi yazısı, arama kararı, arama kararının yerine getirilmesi (ayrıntılı tutanak düzenlenmesi), geri verilecek belgelerin makbuz ile geri verilmesi şeklindedir. İncelemenin sonuçlandırılması da tutanak ile yapılmak zorundadır. Bu tutanak, yasaya aykırı olayları ve hesap durumlarını anlatan bir tutanaktır (VUK.m.145/3). Bu tutanaklara yükümlülerin itiraz ve görüşlerini yazdırma hakları bulunmaktadır (VUK.m.145/4). Vergi inceleme elemanlarının bu hakları yükümlüye kullandırmaları gerekir.

c. İhbar Edenin Yükümlüye Bildirilmesi

İhbar, vergisel aramanın yapılabilmesi için bilgi kaynaklarından birisi olarak gösterilmiştir (VUK.m.142). Vergi idaresinin ihbar edeni ihbar edilene bildirmesi yükümlülüğü, ihbarın gerçek çıkmaması koşuluna bağlanmıştır (VUK.m.142/son). İhbar üzerine yapılan aramanın sonucunda vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına ilişkin delil elde edilememişse, ihbar edilenin talebi üzerine bildirim yükümlülüğü doğmaktadır. Bunun nedeni, asılsız ihbarların önüne geçilmesi, ihbar edenin kusurlu davranışından sorumlu tutulması ve ihbar edilenin zararlarının karşılanabilmesinin sağlanmasıdır. Talep olmadığı zaman kendiliğinden bildirim yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yine, incelemenin sonucunda vergi kaçırıldığı sonucuna varılmış ise, ihbar eden bildirilemeyecektir. Bunun bir diğer sonucu, ihbar edenin bilgilerine tutanakta yer verilemeyeceğidir.

d. Defter ve Belgelerin İyi Saklanması

Vergisel aramada el konulan defter ve belgelerin iyi saklanması yükümlülüğü, vergi yükümlüsünün el konan defter ve belgeler nedeniyle zarar görmemesinin sağlanması amacını gütmektedir. Vergi inceleme elemanları el koyma anından itibaren, defter ve belgeleri aynı şekilde korumak için gerekli önlemleri almak zorundadır (VUK.m.143/6). Defter ve belgelerin elektronik kayıt ve belge ortamında bulunması durumunda ise, bu materyallere uygun korumanın sağlanması gerekmektedir. İyi saklama yapılamayan durumlarda yükümlünün zararının idare tarafından karşılanması gereği yasa hükmüne dayandırılmıştır (VUK.m.143/7). Yükümlünün zararı defter ve belgelerin kullanılmayacak duruma gelmesi ile doğmaktadır. Zararın tanımını yasada

yapılmamış ise de, defter ve belgelerin yeniden alınması ve kaydedilmesi için gereken harcamalar toplamı olduğu açıktır.

e. Suç Delili Defter ve Belgelerin İade Edilmemesi

Defter ve belgelerin inceleme sonucu iade edilmesi genel kuraldır. İadenin gerçekleştirilmesi, yükümlünün inceleme tutanağını imzalaması koşuluna bağlanmıştır. Bu bağlamda, yükümlünün tutanakları imzalamadan önce itirazlarını ve görüşlerini tutanağa yazma hakkı bulunmaktadır. İmzanın gerçekleşmemesi durumunda defter ve belgelerin geri verilmesi sağlanamamaktadır.

Defter ve belgelerin geri verilmesinde ikinci engel durum, incelenen defter ve belgelerin suç delili oluşturmaması durumudur (VUK.m.145/son). İnceleme sonucu defter ve belgelerde suç delili olduklarına ilişkin sonuca varılmışsa, cezaların kesinleşmesine kadar iade edilememektedir. Burada “suç” kavramının kapsamı açıkça belirlenmemiştir. İdari anlamda vergi suçu veya ceza hukuku anlamında vergi suçu ayrımı yapılabilecek midir? Vergisel arama, vergi kaçakçılığı konusundaki delillerin elde edilmesini amaçlamaktadır. Vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçları için VUK.’nun 142-147 maddelerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, sadece idari anlamda vergi suçlarının işlendiği durumlarda tutanağın yükümlü tarafından imzalanması ile geri verilmesi sağlanabilecektir⁵⁵. Vergi kaçakçılığının işlendiğine ilişkin delil bulunmuşsa, vergi ve cezanın kesinleşmesine kadar defter ve belgenin geri verilmesi işlemi ertelenecektir.

f. Vergisel Arama Sonucu Düzenlenen İnceleme Raporundan Bilgilendirmeler

Vergisel arama sonucunda yükümlünün vergi kaçakçılığı suçunun işlediği sonucuna varılmış ise, vergi idaresinin bazı bildirim yükümlülükleri doğmaktadır. Bu yükümlülükler idari anlamda vergi incelemesi raporu dışında; 1) cumhuriyet savcılığına bildirilmesi (VUK.m.367), 2) sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların kanunla kurulmuş meslek odalarına ve 3568 sayılı yasa ile kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilmesi yükümlülükleridir (VUK.m.5/3).

⁵⁵ KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.7, s. 1367.

3. İhbar Eden Açısından Sonuçları

İhbar eden, kamusal açıdan bir suçun ortaya çıkarılması ve devletin zararının karşılanmasına ihbarı ile yardımcı olmaktadır. İhbar, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının kendiliğinden vergi kaçırıldığına ilişkin bilgiye ulaşması ve savcılık makamının inceleme talebi (VUK.m.367/2) dışında kalan bir haber alma yöntemidir. İhbar eden açısından inceleme sonucunda, iki olasılık ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, ihbar sonucunda vergi kaçırıldığı sonucuna ulaşılması durumudur ki, bu durumda ihbar eden 1905 sayılı yasa gereği vergi farkı ve cezalar üzerinden hesaplanacak ikramiye talebinde bulunabilmektedir. İkincisi ise, ihbarın gerçek çıkmaması durumu olup, ihbar eden vergi yükümlüsünün başvurusu ile ceza ve tazminat sorumlusu olabilmektedir.

4. Hukuka Aykırı Vergisel Aramanın Delil Niteliği

Ceza yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi uygulanmaktadır. Maddi gerçeğin elde edilmesinde her türlü delil geçerlidir⁵⁶. Yine, ispat açısından hukuk düzenince kabul edilen araçlarla yargılama makamının maddi olay hakkında kanaate ulaşması gerekmektedir. Olayı ispata yarayan delillerin yargılama hukukunda delil olarak kullanılabilmesi hukuka uygun olmalarıyla mümkün olabilecektir⁵⁷. Hukuk devleti olmanın sonucu da bunu gerektirmektedir. Anayasa'da yapılan değişiklik sonucu, kanuna aykırı elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyecekleri hüküm altına alındığından (An.m.38/6), vergisel arama ve arama sonucu delil elde edilmesinde de, VUK. ve yollamada bulunulan durumlarda CMUK. hükümlerine de uyulması zorunludur (CMUK.m. 254/2). Vergisel aramanın başından başlayarak yasalara uygun inceleme yapıp yapılmadığı yargılama yapan mahkemece kendiliğinden dikkate alınması gereken bir konudur. Hukuka aykırılık durumu, elde edilen delilin hukuksal değerinin bulunmadığı sonucuna götürecektir⁵⁸. Kanuna aykırı delil elde edilemeyeceği kuralının anlamı oldukça geniştir. Bu kural, vergisel aramanın ayrıntılı kurallarını da kapsamaktadır (VUK.m.142-147). Anayasa değişikliği de dikkate alındığında, bu hükümlere vergi inceleme elemanları tarafından uyulması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁶ ÖZTÜRK, s.4.

⁵⁷ ÖZTÜRK, s.4-6.

⁵⁸ Bu konuda ayrıntılı II, F, 2 nolu başlık altındaki açıklamalara bakınız.

SONUÇ

Vergisel arama, kişi hak ve özgürlüklerine ve konut dokunulmazlığını müdahaleyi gerektirmesi nedeniyle yasa ile düzenlenmiştir (VUK.m.142-147). Vergisel aramanın hukuksal kaynağı başta VUK. hükümleri olmakla birlikte, Anayasa ve CMUK. hükümleri de hukuksal kaynaktır. AÖAY. ise, CMUK. ve diğer yasalardaki kolluğun arama ve el koymaya ilişkin uyacağı kuralları açıklaması ve vergi inceleme elemanlarının “*kolluk*” tanımında yer almaması nedeniyle vergi inceleme elemanları tarafından uygulanamayacağı sonucuna varılmaktadır. Ancak, CMUK.nun hükümlerini açıklaması nedeniyle yönetmeliğin bazı hükümlerinin vergisel aramada da uygulanması mümkündür. Örneğin, arama kararı verecek hakimin sadece bir kez arama yetkisi vermesi gibi (AÖAY.m.20/1). Bu durumda, AÖAY. vergi inceleme elemanları tarafından doğrudan uygulanabilecek bir yönetmelik olmayıp, vergisel arama ile ters düşmediği durumlarda VUK.’nun 147 nci maddesinin yollaması ile CMUK.’nun hükümlerinin uygulanmasında hukuksal kaynak olabilecektir. Vergisel aramada kolluk görevi vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilmekte ve genel kolluğun görevi aramada güvenlik tedbiri alınması ile sınırlı kalmaktadır (VUK.m.7).

Vergisel aramanın hükümleri yasalaraştığından bu yana değişikliğe uğramamıştır. Ancak, vergisel aramanın “*defter ve belgeler*” üzerinde yapılması ve bu konuda “*elektronik belge ve kayıt*” konusunda yapılan değişiklikler dikkate alındığında, defter ve belgelere ilişkin hükümlerin elektronik defter ve belgeler için de geçerli olduğu açıkça görülmektedir (VUK.mük.m.242).

Vergisel arama, VUK.’nda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yasa hükümlerinden; 1) vergi inceleme elemanının lüzum gördüğü durumlarda, 2) vergi kaçırıldığına ilişkin belirtilerin elde edilebilmesi için, 3) ilgili kişinin üzerinde veya nezdinde, 4) mahkeme kararı veya gecikmesinde sakınca olan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan arama işlemi şeklindeki unsurlarıyla tanımlanabilecektir. Vergi inceleme elemanının vergi kaçakçılığının soruşturulmasındaki görevi “*vergisel suç kolluğu*” niteliğindedir (VUK.m.367). İhbarın yazılı veya sözlü yapılması mümkün ise de, sözlü ihbarın tutanağa bağlanması ve ihbar edenin isim ve adresinin doğru olarak belirlenmesi zorunludur. Bu koşul, ihbarın asılsız çıkması durumunda haksız olarak arama yapılan kişinin talebi halinde kendisine bu bilgilerin verilmesi yükümlülüğünden kaynaklanmaktadır. Vergi inceleme elemanı vergi kaçak-

çılığına ilişkin belirti üzerine vergisel arama yapılmasını yazılı olarak isteyecektir. Uluslararası hukuk ve anayasa hükümlerine uygun olarak VUK. hükümleri de, arama kararı konusunda hakim kararına dayanacağını hüküm altına almıştır. Ancak, gecikmesinde sakınca olan duruma ilişkin VUK.'nda hüküm bulunmadığından VUK.'nun 147 nci maddesinin yollaması ile savcılık makamının bu konuda yetkili olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Arama kararı; aranacak kişi, aranılacak yer (veya eşya), aranacak defter ve belgeler, arama zamanı konusunda belirginlik niteliği taşımaktadır. Arama kararının yerine getirilmesinde yazılılık ilkesi gereği ayrıntılı tutanak düzenlenmesi yöntemine uyulması yasal delil elde edilmiş sayılabilmesi için zorunluluk taşımaktadır.

Vergisel aramada defter ve belgelere el koyma işleminden itibaren en geç üç ay içerisinde incelemenin tamamlanamaması durumunda yine hakim kararı ile el koyma (inceleme) süresi uzatılabilecektir. Her işin önünde ve hızlı şekilde incelemenin yapılması gerekmektedir. Yasadan kaynaklanan bu iş önceliğine rağmen süre yetersiz kalmışsa, haklı nedenlerin gösterilmesi ile süre uzatılabilmektedir. Hakimin süreyi uzatmaması, vergisel aramaya dayalı incelemenin ağır koşullara bağlı olması nedeniyle, bu incelemenin normal vergi incelemesine dönüşmesine imkan vermemektedir. Defter ve belgelere el konulması arama kararı kapsamı ile sınırlı ve geçici bir tedbir niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığına ilişkin delil bulunmamış ise, defter ve belgelerin sahibine iadesi gerekmektedir. Vergisel aramada hukuk kurallarına uygunluk, elde edilecek delilin hukuksal anlamda delil niteliği kazanmasını sağlayacaktır. Vergisel arama, vergi inceleme elemanına idari vergi inceleme görevi yanında, sadece vergi kaçakçılığı yapıldığına ilişkin emareler bulunduğu durumlarda, delillerin elde edilmesi amacıyla başvuru- labilen, vergisel suç kolluğu faaliyeti kapsamında kalmaktadır.

KISALTMALAR

AIHS.	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
An.	. Anayasa
AÖAY.	: Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği
b.k.z.	: bakınız
C.	: cilt
CMUK.	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D.	: Daire
E.	: esas
HMUK.	: Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
K.	: karar
m.	: madde
PVSK.	: Polis Vazife Selahiyet Kanunu
RG.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
T.	: tarih
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
t.y.	: tarihi yok
vd.	: ve devamı
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN**, Abdurahman : **Vergi İncelemesi**, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını), Ankara 1979.
- ARICA**, Mehmet Nadir : **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara 1989.
- ERKUT**, Celal : **İdari İşlemin Kimliği**, (Danıştay Yayınları), Ankara 1990.
- EROĞLU**, Nurettin : **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, (Adalet Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.), Ankara 1995.
- EROL**, Ahmet : **Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramiyesi**, (Yaklaşım Dergisi Eki, Yıl 8, S.95, Kasım, 2000).
- KANETİ**, Selim : **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ**, Yusuf : **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Baskı, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 77), İzmir 1997, (Delil Sistemi).
- KARAKOÇ**, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, (Yetkin Yayınları), Ankara 2002, (Genel Vergi Hukuku).
- KIRBAŞ**, Sadık : **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, (Siyasal Kitabevi), 11. Baskı, Ankara 1999.
- KIZILOT**, Şükrü : **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C.7, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1994, (Vergi Usul Kanunu, C.7).
- KIZILOT**, Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.2, (Yaklaşım Yayınları), t.y., Ankara, (Danıştay Kararları, C.2).
- KUNTER**, Nurullah-YENİSEY, Feridun : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, (Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.), İstanbul 2000.
- KOÇAK**, Hakkı : "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Dünyası**, S. 213, Mayıs, 1999, (1981-2003 Vergi Dünyası CD.si)
- MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI** : **Vergi Kanunları Gerekçesi**, C.3, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988.
- ÖNCEL**, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami : **Vergi Hukuku**, (Turhan Kitabevi), 10. Baskı, Ankara 2003.
- ÖZAY**, İl Han : **Gün Işığında Yönetim**, (Alfa Yayınları), İstanbul 1996.
- ÖZBEK**, Veli Özer : **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1999.

ÖZTÜRK, Bahri : **Yeni Yargıtay Kararları Işığında Delil Yasakları (Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Deliller, Yasak Kanıtlar)**, Ankara 1995

ŞEKER, Nezih : **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul 1994.

ULUATAM, Özhan-MEHTİBAY, Yaşar : **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000.

VELİDEDEOĞLU, Hıfzı Veldet : **Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, Terim ve Sözcükler Kılavuzu**, C.3, (Türk Dil Kurumu Yayınları), Ankara 1975.

YILMAZ, Ejder : **Hukuk Sözlüğü**, (Doruk Yayınları), Ankara 1976.

