



**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ARAMA
VE HUKUKİ SONUÇLARI**

Harun AKGÜL

Doktora Tezi

Danışman: Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Aralık, 2019

AFYONKARAHİSAR

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
ARAMAVE HUKUKİ SONUÇLARI

Hazırlayan
Harun AKGÜL

Danışman
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR

AFYONKARAHİSAR 2019

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’ da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

20/12/2019

Harun AKGÜL

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR
Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ
: Prof. Dr. Kamil GÜNGÖR
: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU
: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

İmza

İhsan Cemil Demir
Mustafa Erkan Üyümez
Kamil Güngör
Doç. Dr. Ceyda Kükrer Mutlu
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bozdağ

Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Harun AKGÜL' ün “**Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları**” başlıklı tezi, 20/12/2019 tarihinde saat 11:00’ de Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği’ nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek (X) oy birliği – () ~~oy çokluğu~~ ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ARAMA VE HUKUKİ SONUÇLARI

Harun AKGÜL

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Aralık 2019

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Vergisel arama, bir koruma tedbiri olan adli aramanın vergi hukukuna özgü bir türüdür. Vergisel arama ile yükümlü veya vergi kaçakçılığıyla ilgili kişilerin üzerlerinde, evlerinde, işyerlerinde ve benzeri yerlerde vergi suç ve kabahatlerine yönelik delil elde edilmeye çalışılır. Dolayısıyla vergisel arama, vergi incelemesinin amaçlarının gerçekleştirilmesine aracılık etmektedir. Vergisel aramaya sadece vergi kaçakçılığı suçu bakımından ve hakim kararı ile başvurulabilir.

Vergisel arama, aramaya muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerine ağır bir müdahale niteliği taşımaktadır. Bu müdahalenin hukuka uygun kabul edilebilmesi için vergisel aramanın mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Bu çalışmada, vergisel aramanın uygulanabilmesi için varlığı aranan unsurlar, aramanın uygulanması ve hukuki sonuçları inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Arama, vergisel arama, elkoyma, koruma tedbirleri, vergi denetimi.

ABSTRACT

SEARCH AND LEGAL CONSEQUENCES IN TURKISH TAX LAW

Harun AKGÜL

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

December 2019

Advisor: Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Tax search is a part of judicial search, which is a protection measure, peculiar to tax law. It is attempted to gather evidences regarding tax crimes and misdemeanors from tax payers themselves who are obligated to tax search or concerned with tax evasion, from their homes, offices or suchlike places. Thus, tax search intermediates to the objectives of tax inspection to be realized. It can only be appealed to tax search in terms of tax evasion offense and by judge's decision.

Tax search bears qualifications of severe interference in fundamental rights and freedom of people who are the objects of tax search. It is necessary the tax search be executed according to regulations in order this interference be accepted as lawful. In this dissertation, in order tax search be executed, necessary elements, the entity of which is being searched, execution of search and its legal outcomes are searched and studied.

Keywords: Search, tax search, seizure, protection measures, tax audit.

ÖNSÖZ

Vergisel arama konusunda hazırlanan bu çalışma, doktora tezi olarak hazırlanmış olup; bu çalışmanın bilimsel çalışmalarda ve yargı mensuplarının çalışmalarında faydalı olmasını temenni ederim.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde benden maddi ve manevi desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübesinden feyiz aldığım danışmanım Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR'e, tez konusuyla ilgili Almanca kaynakların tercümesinde elinden gelen tüm yardımı sağlayan kıymetli hocam ve dekanım Prof. Dr. Fatih BİLGİLİ'ye, ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukuku ile ilgili ihtiyaç duyduğum her an desteğini eksik etmeyen Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ'a teşekkür ve saygılarımı sunmayı bir borç bilirim.

Harun AKGÜL

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA ARAMA KAVRAMI, ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER, ARAMANIN AMAÇLARI VE ŞARTLARI

1. ARAMA KAVRAMI, ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER.....	4
1.1. KAVRAM VE TANIM.....	4
1.2. ARAMA SAYILMAYAN DURUMLAR	7
1.3. ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ VE ÖN ŞARTLARI....	9
1.3.1. Aramanın Hukuki Niteliği.....	9
1.3.2. Aramanın Özellikleri	10
1.3.2.1. Hükümden Önce Temel Bir Hakkı Sınırlama	11
1.3.2.2. Kanunla Düzenlenme Zorunluluğu	11
1.3.2.3. Araç Olma	11
1.3.2.4. Geçici Olma.....	12
1.3.3. Aramanın Yapılması İçin Ön Şartlar	13
1.3.3.1. Gecikmede Tehlike Bulunması	13
1.3.3.2. Görünüşte Haklılık	13
1.3.4.3. Orantılılık (Ölçülülük).....	14

1.4. ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER	15
1.4.1. Hukuk Devleti İlkesi	15
1.4.2. İnsan Onurunun Dokunulmazlığı İlkesi.....	16
1.4.3. Özel Hayatın Gizliliği İlkesi.....	17
1.4.4. Maddi Gerçeğin Araştırılması İlkesi	24
1.4.5. Adil Yargılanma (Dürüst İşlem) İlkesi.....	25
2. ARAMANIN TÜRLERİ, AMAÇLARI VE ŞARTLARI	27
2.1. ARAMANIN TÜRLERİ.....	27
2.1.1. Önleme Araması.....	28
2.1.2. Adli Arama.....	29
2.2. ARAMANIN AMAÇLARI.....	30
2.2.1. Delil Elde Etme ve El koyma Amaçlı Arama.....	31
2.2.1.1. Delil Elde Etme Amaçlı Arama.....	31
2.2.1.2. Elkoyma Amaçlı Arama.....	32
2.2.2. Yakalama Amaçlı Arama	35
2.3. ARAMANIN ŞARTLARI	36
2.3.1. Şüphenin Bulunması	37
2.3.1.1. Basit şüphe	38
2.3.1.2. Makul Şüphe.....	39
2.3.1.3. Yeterli Şüphe.....	44
2.3.1.4. Kuvvetli Şüphe.....	45
2.3.2. Hakim Kararı veya Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Yetkili Merciiin Yazılı Emrinin Bulunması.....	45
2.3.2.1. Hakim Kararının Bulunması	46
2.3.2.2. Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Yetkili Merciiin Yazılı Emrinin Bulunması	51
2.3.2.2.1. Gecikmede Sakınca Bulunan Hal	52
2.3.2.2.2. Cumhuriyet Savcısının veya Cumhuriyet Savcısına Ulaşılamayan Hallerde Kolluk Amirinin Yazılı Emrinin Bulunması	54
2.3.2.2.3. Hakim Kararı veya Yetkili Merciiin Emrine Gerek Olmadan Arama Yapılabilecek Haller.....	57

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİSEL ARAMA KAVRAMI, VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI,
ÖZELLİKLERİ, ŞARTLARI VE UYGULANMASI

1. VERGİSEL ARAMA KAVRAMI, VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI

VE TANIMI 62

1.1. VERGİSEL ARAMA KAVRAMI..... 62

1.2. VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI 65

1.2.1. Vergisel Aramanın Asli Amacı..... 65

1.2.2. Vergisel Aramanın Tali Amaçları..... 66

1.2.2.1. Vergi İncelemesinin Amaçlarına Ulaşmasına Katkıda

Bulunmak 66

1.2.2.2. Vergi Kaçakçılığı Dışındaki Diğer Vergi Suç ve Kabahatlerine

İlişkin Delil Elde Etmek 67

1.2.2.3. Vergi ve Ceza Yargılamasında Maddi Gerçeğe Ulaşılması ve

Adil Bir Yargılanma Yapılmasına Yardımcı Olmak 68

1.2.3. Mevzuat Kanun Uygulamasında Vergisel Aramanın Amaçları 68

1.3. VERGİSEL ARAMANIN TANIMI 72

1.4. VERGİSEL ARAMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KAPSAMI 74

1.4.1. Vergisel Aramanın Tarihsel Gelişimi 74

1.4.2. Vergisel Aramanın Kapsamı 81

1.4.2.1. Sınırlı Vergisel Arama..... 81

1.4.2.2. Genel Vergisel Arama 81

1.4.2.3. Çok Yönlü Vergisel Arama 82

2. VERGİSEL ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ VE
VERGİSEL ARAMADA CEZA MUHAKEMESİ KANUNU
HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI 82

2.1. VERGİSEL ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ..... 82

2.2. VERGİSEL ARAMANIN ÖZELLİKLERİ..... 84

2.2.1. Vergisel Arama Hükümden Önce Temel Bir Hakkı Kısıtlar 84

2.2.2. Vergisel Arama Bir Yaptırım Değil Araçtır 84

2.2.3. Vergisel Arama Geçicidir 85

2.3. VERGİSEL ARAMA VERGİ İDARESİNİN BİR DENETLEME İŞLEMİ MİDİR?	85
2.4. VERGİSEL ARAMADA CEZA MUHAKEMESİ KANUNU HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI	87
3. VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI	88
3.1. VERGİSEL ARAMANIN ÖNŞARTLARI	89
3.1.1. Görünüşte Haklılık	89
3.1.2. Gecikmede Tehlike Bulunması	89
3.1.3. Orantılılık (Ölçülülük)	90
3.2. VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI	92
3.2.1. Yükümlünün Vergi Kaçırıldığına Dair Emare/Makul Şüphe Bulunması	93
3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ölçüt: Vergi Kaçırıldığına Delalet Eden Emareler Bulunması	93
3.2.1.2. CMK'ya Uygun Olarak VUK'da Yer Alması Gereken Ölçüt: Vergi Kaçırıldığına Dair Makul Şüphe Bulunması	96
3.2.2. İhbar veya Vergi İncelemeleri Yoluyla Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlendiğine İlişkin Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Tespit Edilmesi... 98	98
3.2.2.1. Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin İhbara Dayanması	101
3.2.2.1.1. İhbar Kavramı ve İhbarın Şekli	101
3.2.2.1.2. İhbarda Bulunabilecekler ve İhbarın Yapılabileceği Mercii	105
3.2.2.1.3. İhbarın Değerlendirilmesi	106
3.2.2.2. Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Vergi İncelemesine Dayanması	108
3.2.3. İnceleme Elemanı Tarafından Arama Yapılmasına Gerek Duyularak Arama Talebinde Bulunulması	109
3.2.4. Arama Kararının Alınması	113
4. VERGİSEL ARAMAYA HAZIRLIK SÜRECİ	117
4.1. ARAMA KARARI ÖNCESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLECEK HAZIRLIK İŞLEMLERİ	117

4.2. ARAMA KARARININ ALINMASI	121
4.2.1. Vergi İnceleme Elemanı Tarafından Arama Talebinde Bulunulması	121
4.2.1.1. Arama Talebinde Bulunması Gereken Unsurlar	121
4.2.1.2. Arama Talebinde Bulunulması Usulü	122
4.2.2. Arama Talebine İlişkin Kararlar	124
4.2.2.1. Arama Kararı Verilmesi	125
4.2.2.1.1. Arama Kararında Bulunması Gereken Unsurlar	125
4.2.2.1.1.1. Aramanın Yapılacağı Yer.....	126
4.2.2.1.1.2. Arama Kararının Geçerli Olacağı Süre	127
4.2.2.1.1.3. Aramanın Konusunu Oluşturan Fiil	128
4.2.2.1.2. Arama Kararına İtiraz	129
4.2.2.2. Arama Talebinin Reddedilmesi ve İtiraz.....	131
4.3. ARAMA KARARI ALINMASI SONRASI YAPILACAK HAZIRLIKLAR	132
5. VERGİSEL ARAMA KARARININ UYGULANMASI	132
5.1. NEZDİNDE VERGİSEL ARAMA YAPILABİLECEKLER	132
5.1.1. Yükümlü ve Sorumlular	133
5.1.2. Vergi Kaçakçılığıyla İlgisi Görülen Diğer Kişiler	133
5.2. ARAMANIN ZAMANI VE ARAMA YAPILACAK YERLER	134
5.2.1. Arama Zamanı	134
5.2.2. Arama Yapılacak Yerler	137
5.3. VERGİSEL ARAMADA HAZIR BULUNMASI GEREKEN KİŞİLER	138
5.4. VERGİSEL ARAMANIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ.....	144
5.4.1. Vergisel Aramanın Başlaması ve Aramaya Maruz Kalanlara Bilgi Verilmesi	144
5.4.2. Kilitli Yerlerin Açtırılması	146
5.4.3. Aramanın İnzibatı ve Zor Kullanma Yetkisi	147
5.4.4. Defter, Belge ve Kayıtları İnceleme Yetkisi	148
5.4.5. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma	150

5.4.5.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde	
Yapılacak Arama, Kopyalama, Elkoyma ve Şartları.....	151
5.4.5.1.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve	
Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Şartları	153
5.4.5.1.2. Bilgisayarlara, Bilgisayar Programları ve	
Kütüklerine Elkoyma ve Şartları.....	155
5.4.5.2. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde	
Vergisel Arama Yapılması	157
5.4.5.2.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve	
Kütüklerinde Vergisel Arama Yapılmasının Unsurları	158
5.4.5.2.2. Vergisel Aramada Bilgisayarlarda, Bilgisayar	
Programları ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma Yapılması	
Usulü.....	162
5.4.6. Vergisel Aramada Bulunan Defter ve Belgeler ve Bunlara	
Elkonulması.....	166
5.4.6.1. Arama Sırasında Bulunan Defter ve Belgeler İle Ayrıntılı	
Tutanak Düzenlenmesi.....	166
5.4.6.2. Vergisel Aramada Elkoyma	170
5.4.7. Vergisel Arama Sırasında Tesadüfen Elde Edilen Deliller	174
5.4.8. Vergisel Aramanın Tamamlanması.....	176
5.4.9. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenme Usulü ve Süresi İle Bu	
Süreçte Aramaya Muhatap Olanların Hak ve Yükümlülükleri.....	179
5.4.9.1. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenme Usulü.....	179
5.4.9.2. Vergisel Aramada Elkoyma Süresi ve Elkoyma Süresinin	
Uzaması	180
5.4.9.3. Elkonulanların İncelenmesinin Tamamlanması, Vergi	
İnceleme ve Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesi.....	184
5.4.9.3.1. Elkonulanların İncelenmesinin Tamamlanması. 184	
5.4.9.3.2. Vergi İnceleme Raporunun Düzenlenmesi..... 185	
5.4.9.3.3. Vergi Suçu Raporunun Düzenlenmesi ve Mütalaa	
Şartı.....	187

5.4.9.3.4. Vergi İncelemesinden Doğan Diğer Bildirim Yükümlülükleri	191
5.4.9.4. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenmesi Aşamasında Yükümlülerin Sahip Olduğu Hak ve Ödevler	193
5.4.9.4.1. Elkonulan Defter, Belge ve Kayıtları İnceleme İle Bunlardan Kayıt ve Örnek Alma.....	193
5.4.9.4.2. Beyanname Verme Ödevinin Kalkmaması ve Beyanname Verme Süresinin Uzaması.....	194
5.4.9.4.3. Kayıtların Yeniden İşlenmesi	195

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİSEL ARAMANIN SONUÇLARI

1. VERGİSEL ARAMANIN VERGİ İNCELEMESİNE BAĞLI OLARAK ORTAYA ÇIKAN SONUÇLARI İLE YÜKÜMLÜNÜN BUNLARA KARŞI BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR	197
1.1. VERGİSEL ARAMANIN VERGİ İNCELEMESİNE BAĞLI OLARAK ORTAYA ÇIKAN SONUÇLARI.....	197
1.1.1. Verginin Tarh Edilmesi	197
1.1.1.1. İkmalen Vergi Tarh Edilmesi	198
1.1.1.2. Resen Vergi Tarh Edilmesi	198
1.1.2. Gecikme Faizi Ödenmesi	199
1.1.3. Vergi Cezalarının Kesilmesi	200
1.1.3.1. Vergi Ziyatı Cezasının Kesilmesi.....	201
1.1.3.2. Usulsüzlük Cezalarının Kesilmesi.....	203
1.1.4. Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Güvence İşlemlerinin Uygulanması.....	205
1.1.4.1. Teminat İstenilmesi	205
1.1.4.2. İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulanması	206
1.1.4.2.1. İhtiyati Haciz Uygulanması	206
1.1.4.2.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulanması	208

1.2. VERGİ İNCELEMESİNE İSTİNADEN GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLERE KARŞI ARAMAYA MUHATAP OLAN YÜKÜMLÜLERİN BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR	209
1.2.1. Cezalarda İndirim Talep Etme	209
1.2.2. Yanılma	210
1.2.3. Düzeltme Talebinde Bulunma	211
1.2.4. Uzlaşmaya Başvurma	212
1.2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma	213
1.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurma	215
1.2.5. Dava Açma	216
2. HUKUKA AYKIRI VERGİSEL ARAMANIN SONUÇLARI.....	218
2.1. İDARE HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI	218
2.1.1. Hukuka Aykırı Vergisel Aramaya Bağlı Olarak Yapılan Tarh ve Ceza Kesme İşlemlerinin İptal Davasına Konu Olması.....	218
2.1.2. Hukuka Aykırı Arama Nedeniyle Tazminat Talep Edilmesi (Tazminat Sorumluluğu)	220
2.2.2.1. Tazminatın Tabi Olacağı Hukuki Rejimin Tespiti	220
2.2.2.2. Hukuka Aykırı Vergisel Arama Nedeniyle Açılacak Tazminat Davaları	225
2.2. CEZA VE CEZA MUHAKEMESİ HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI	227
2.2.1. Elde Edilen Delillerin Hukuka Aykırı Olmaları Nedeniyle Hükme Esas Alınamaması (Geçersiz Sayılması).....	227
2.2.2. Hukuka Aykırı Aramanın Suç Teşkil Etmesi.....	231
3. VERGİSEL ARAMANIN İHBAR EDEN BAKIMINDAN SONUÇLARI ..	233
SONUÇ.....	235
KAYNAKÇA	242
ÖZGEÇMİŞ.....	266

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Vergisel Arama Talep Yazısı Örneği	257
Tablo 2. Vergisel Arama Kararı Örneği	259
Tablo 3. Arama İçin Kolluk Görevlisi Talep Örneği	261
Tablo 4. Vergisel Arama Tutanağı Örneği	263
Tablo 5. Vergisel Aramada Elkonulan Defter Ve Belgeler İçin İnceleme Süresinin Uzatılmasına İlişkin Karar Örneği	264



KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Akt	: Aktaran
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
AÖAY	: Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği
Art	: Article
AVUY	: Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B	: Bent
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz	: Bakınız
BVerfG	: Bundesverfassungsgericht (Alman Federal Anayasa Mahkemesi)
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DHKK	: Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun
BFH	: Bundesfinanzhof (Alman Yüksek Mali Mahkemesi)
C	: Cilt
Cz	: Ceza
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D	: Daire
Dn	: Danıştay
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
Dp	: Dipnot
E	: Esas
K	: Karar

LPF	: Livre Des Procedures Fiscales (Fransız Vergi Usul Kanunu)
m.	: Madde
No	: Numara
OECD	: Organisation For Economic Cooperation And Development (Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü)
PVSK	: Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu
s.	: Sayfa
S	: Sayı
StPO	: Strafprozessordnung (Alman Ceza Usul Kanunu)
T	: Tarih
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
Vd	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Y	: Yargıtay
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Kamu gelirleri arasında çok önemli bir paya sahip olması nedeniyle tüm devletler vergi gelirlerini sürekli artırmak istemektedir. Bu nedenle bir yandan vergi gelirlerini doğrudan artırmaya çalışırken bir yandan da yükümlülerin denetlenmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarına engel olmaya çalışırlar.

Türk vergi sistemi temelde beyan esasına dayanmakta olup vergi matrahının ve ödenecek vergi tutarının tespitinde yükümlülerin beyanı esas alınmaktadır. Ancak beyan esasının uygulanıyor olması, yükümlüler tarafından vergi idaresine bildirilen hususların tamamen doğru kabul edilerek denetime tabi tutulmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira yükümlülerin beyan etmeleri gereken unsurları, eksik beyan etmeleri ya da hiç beyan etmemeleri söz konusu olabilmektedir.

Vergi idaresince yükümlülerin denetlenmesinde kullanılan en etkili yöntem ise, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi için üzerinde denetim yapılacak defter, belge ve kayıtların kural olarak, yükümlünün kendi rızası ile ibraz edilmesi gerekir. Ancak incelemenin yapılabilmesi bakımından ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda söz konusu defter ve belgelerin yükümlünün rızası aranmaksızın ele geçirilmesi için Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenen vergisel arama koruma tedbirine başvurulması söz konusu olacaktır.

Vergisel arama ile kaçakçılık suçu işlediği konusunda makul şüphe uyandıran belirtiler bulunan yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili kimseler nezdinde arama yapılarak, vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil niteliği taşıyan defter ve belgelerin elde edilmesi amaçlanır. Bu nedenle arama, başta özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı olmak üzere yükümlülerin temel hak ve özgürlükleri bakımından ağır bir müdahale niteliği taşımaktadır.

Ceza muhakemesinde suçun ispatı için gerekli olan delillerin ele geçirilmesi ile şüpheli veya sanığın yargılama ve hükmün infazı için hazır bulundurulması yoluyla yargılamanın adil bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen önlemler, koruma tedbirleri olarak ifade edilmektedir. Şüpheli ya da sanığın suçluluğu hakkında henüz bir hüküm verilmeden önce geçici olarak uygulanan ve

onların temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan koruma tedbirlerinden birini de arama koruma tedbiri oluşturmaktadır.

Vergisel arama, esasen bir ceza muhakemesi koruma tedbiri olan adli aramanın vergi hukukuna özgü bir türü olup gerek Anayasa’da gerekse Ceza Muhakemesi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. Aksi halde hem vergisel arama hem de bu arama sonucunda elde edilen delillerin hukuka aykırılığı gündeme gelecektir.

Vergisel arama kurumu, 1949 yılında yürürlüğe giren ilk Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş olup günümüze kadar önemli bir değişiklik geçirmeden uygulanagelmıştır. Ancak vergisel aramaya ilişkin kanun hükümlerinin metni aynı kalmakla beraber ilgili hükümlerde geçen kavramların içeriği ise, önemli ölçüde değişmiştir. Bu nedenle de aramanın kapsamı ve şartları konusunda ciddi tereddütler yaşanmaktadır.

VUK’nın 147’nci maddesi ile atıf yapılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu kanun ile koruma tedbirleri konusunda önemli değişiklikler yapılmış olmasına rağmen bunlar VUK’a aktarılmamıştır. Yine günümüz dijital dünyasında yükümlülerin giderek artan bir şekilde defter, belge ve kayıtlarını elektronik ortamda tutmaya yönelmelerine rağmen VUK’da bu ortamlarda vergisel arama yapılmasına ilişkin her hangi bir hüküm de getirilmemiştir.

Dolayısıyla VUK’da yer alan hükümler, bir koruma tedbiri olarak vergisel aramanın kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi bakımından yetersizdir. Bu nedenle vergisel aramaya ilişkin hükümlerin hem Ceza Muhakemesi Kanunu’ndaki yenilikler hem de günümüz teknolojik gelişmeleri göz önünde bulundurularak yeniden ele alınmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Aramanın geçmişte vergi hukuku alanında çok az uygulanmasına rağmen son yıllarda sıklıkla başvurulanan bir koruma tedbiri olması da bu ihtiyacı artıran önemli bir etkidir.

Tezin ilk bölümünde ceza muhakemesi hukukunda arama koruma tedbirinin hukuki niteliği ve özellikleri, aramaya hakim olan ilkeler, aramanın amaçları ve şartları anlatılmıştır. Tezin ikinci bölümünde, öncelikle vergisel arama kavramı açıklanarak vergisel aramanın hukuki niteliği, özellikleri ve şartları mehz kanun uygulamasına da değinilerek ifade edilmiştir. Yine bu bölümde vergisel aramaya

hazırlık süreci, arama kararının icrasına da yer verilmiştir. Son bölümde ise vergisel aramanın, arama sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesine bağılı olarak ortaya çıkan sonuçları ile hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel aramanın sonuçları ortaya konulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA ARAMA KAVRAMI, ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER, ARAMANIN AMAÇLARI VE ŞARTLARI

1. ARAMA KAVRAMI, ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER

1.1. KAVRAM VE TANIM

“Arama”, sözlük anlamı itibarıyla aramak eylemini ifade ederken; “aramak” ise birini ya da bir şeyi bulmaya çalışmak, araştırmak, yoklamak anlamına gelmektedir¹. Doktrinde bir koruma tedbiri olarak aramaya dair birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlamaları dikkate alarak aramayı; saklanmış olan şüpheli veya sanığın yakalanabilmesi, suç ile ilgili gizlenmiş delillerin ya da müsadereye tabi olabilecek eşyanın ele geçirilmesi amacıyla kural olarak hakim, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili merciin emri ile şüpheli, sanık veya üçüncü kişilerin konut, işyeri ve sair yerlerinde, üstünde ve eşyasında yapılan araştırma işlemi olarak tanımlayabiliriz².

Arama, şüpheli veya sanığın ya da suça ilişkin delillerin ele geçirilmesi (adli arama) amacıyla gerçekleştirilebileceği gibi bir suçun işlenmesini engellemek veya

¹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5522f2c01378e9.81081479, 06.04.2015.

² Aramaya ilişkin değişik tanımlar için Bkz. Veli Özer Özbek; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s.17; Bahri Öztürk vd.; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri*, Seçkin Yayınları, Ankara 2013, s.91; Nur Centel ve Hamide Zafer; *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s.374; Nurullah Kunter vd.; *Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu*, C.1, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s.1123; Veli Özer Özbek vd.; *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Genişletilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s.345; Murat Aydın; *Arama ve Elkoyma*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s.18-19; Şemsettin Aksoy; *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları Işığında Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.19; Özcan Erdagöz; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2008, s.18; Hüseyin Serkan Yıldız; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama ve Elkoyma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.5; Pınar Ökten; *Ceza Muhakemesinde Arama ve Elkoyma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.3.

bir tehlikeyi önlemek (önleme araması) amacıyla da gerçekleştirilebilir³. Arama ile ilgili olarak ne 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) ne de mülga 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda (CMUK) her hangi bir tanıma yer verilmemiş olup bu konudaki eksiklik Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY) ile doldurularak hem adli arama hem de önleme araması, yönetmelikte tanımlanmıştır.

Devlet, hukuk düzeninin idamesi için bu düzeni ihlal eden kişilere karşı ceza yaptırımını reaksiyonu ile karşı koyar. Adil bir ceza tayini ve ceza muhakemesinin yürütülebilmesi için şüpheli ya da sanıkların ve/veya müsadereye tabi olan ya da delil niteliği taşıyan eşyaların, cebren dahi olsa, ele geçirilmesi gerekir⁴.

Ceza muhakemesinin yapılabilmesi için kişisel haklara müdahalenin, kaçınılmaz olduğu ve adil bir kararın verilerek kararın yerine getirilmesi için bu haklara koruma tedbirleri yoluyla müdahalenin zorunlu olduğu kabul edilir⁵. Dolayısıyla bir koruma tedbiri olarak arama da anayasal olarak güvence altına alınan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve vücut dokunulmazlığı gibi temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşır⁶. Devletin arama gibi koruma tedbirleri vasıtasıyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini meşru kılan sebep, suçla mücadelede toplum yararı ile bireylerin yararı arasındaki çatışmanın toplum yararı lehine üstün gelmesidir⁷.

Gerek konutta gerekse üst ve eşya aramasında ihlal edilen ortak hak, özel hayatın gizliliğidir. Söz konusu hakka ek olarak konutta yapılan arama, konut dokunulmazlığını; üst ve eşyada yapılan arama ise kişi özgürlüğünü ve vücut dokunulmazlığını ihlal etmektedir⁸.

Anayasa'nın 20'nci maddesinde özel hayatın gizliliği, *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine 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*

³ Centel ve Zafer, a.g.e., s.375.

⁴ Ayhan Önder; "Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Arama", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, S.3, 1963, s.424.

⁵ Özbek, a.g.e., s. 18.

⁶ Recep Gülşen; "Yeni Ceza Muhakemesi Kanununda Arama", www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/139.doc, s.1. 21.10.2017.

⁷ Özbek, a.g.e., s.18.

⁸ Özbek, a.g.e., s.18.

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 yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.” şeklinde düzenlenmiştir.

Konut dokunulmazlığı ise; “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 konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.” denilmek suretiyle Anayasa’nın 21’nci maddesinde düzenlenmiştir.

Anayasa’nın özel hayatın gizliliğini düzenleyen 20’nci maddesi ile konut dokunulmazlığını düzenleyen 21’nci maddesi incelendiğinde, bu haklara arama yoluyla hangi hallerde ve hangi koşullara bağlı olarak müdahale edilebileceğinin sınırlarının kesin bir şekilde çizildiği görülmektedir.

Arama, bir kişinin üzerinde, çantasında ya da aracında yapılabileceği gibi şüpheli, sanık veya üçüncü kişilere ait konut, iş yeri gibi kapalı bir alanda da yapılabilir. Ayrıca cadde ve sokaklar gibi halka açık alanlarda da arama yapılabilir⁹.

Kural olarak, aramanın gerçekleştirilebilmesi için aramaya maruz kalacak olan kişinin rızası aranmaz. Ancak ilgilinin rızasının bulunması durumunda, bir hakim kararı olmaksızın arama yapılabilmesi, kanundaki şartların dolanılması sonucuna yol açabileceğinden mümkün olmamalıdır¹⁰.

⁹ M. Bedri Eryılmaz; *Türk ve İngiliz Hukukunda ve Uygulamasında Durdurma ve Arama*, Seçkin Yayınları, Ankara 2003, s.33.

¹⁰ Özbek vd, a.g.e., s.347.

1.2. ARAMA SAYILMAYAN DURUMLAR

Hukuk tekniği açısından şeklen adli arama ya da önleme aramasının özelliklerini taşımakla beraber, unsurlarındaki eksiklikler sebebiyle aramanın kapsamına girmeyen durumlar da söz konusu olabilmektedir¹¹.

Bir araştırma işleminin arama olarak değerlendirilebilmesinin sınırını, özel hayatın gizliliği beklentisinin ihlal edilip edilmediği oluşturur. Bu sınır aşıldığında yapılan araştırma faaliyeti arama olarak kabul edilir. Bu konuda her bir somut olayın kendi şartları içinde değerlendirilerek bireylerin özel hayatlarının gizliliğine müdahalede bulunulup bulunulmadığının tespit edilmesi gerekir¹².

Bireylerin özel hayat alanlarının nerede başladığının belirlenmesi aramanın başlangıcını ve sınırlarını belirlemekte yardımcı olacaktır¹³. Amerikan Yüksek Mahkemesi bir davada; polisin helikopter ile sanığın özel arsası üzerinde uçarak esrar ekili tarlaları tespit etmesini arama olarak değerlendirmemiştir. Mahkeme, polisin hava trafiğine ve uçuş kurallarına uygun bir şekilde yaptığı uçuşun, özel hayatın gizliliğinin ihlali olmadığına karar vermiştir¹⁴.

Arama, gizli-saklı bir şeyin ortaya çıkarılması için yapılan bir araştırmadır. Gözle görülüp, koklanarak algılanan ya da işitilerek varlığı anlaşılan delil veya emarelerin arama kavramı içine girmediği kabul edilir¹⁵. Diğer bir deyişle, beş duyu vasıtasıyla varlığı açıkça tespit edilebilen nesnelere ulaşılması, aramanın kapsamına girmez¹⁶. Örneğin, kolluk görevlilerinin otomobilin arka koltuğu üzerinde duran tabancayı görerek aracı durdurması ve tabancaya el koyması arama olarak değerlendirilemez¹⁷. Çünkü söz konusu silah bir yere saklanmış olmayıp herkes tarafından açıkça görülebilecek durumdadır¹⁸.

Özel hayata bir müdahale olmaksızın saklı olmayan bir şeyin ele geçirilmesi ya da gizlenmemiş bir kişinin yakalanması arama olarak değerlendirilmez. Bu bağlamda, kişinin üzerinde görülen silahın alınması veya yakalanan kişinin üzerinde

¹¹ Kunter vd., a.g.e., s.1126.

¹² Scoot Optican; “Amerika, Kanada ve Yeni Zelanda’da Hukuka Aykırı Deliller, Arama ve İkrar”, *Mukayeseli Hukukta Arama, İfade Alma ve Hukuka Aykırı Deliller*, 2. Basım, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi İgul Yayınları, No:10, İstanbul 2007, s.54; Erdagöz, a.g.e., s.20; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.20.

¹³ Mehmet Reşat Koparan; “Bir Koruma Tedbiri Olarak Arama”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/193.doc, s.6, (22.05.2018).

¹⁴ Optican, a.g.e., s.49.

¹⁵ Özbek vd, a.g.e., s.345. Kunter vd., a.g.e., s.1126. Yıldız H., a.g.e., s.6.

¹⁶ Vahit Bıçak; *Suç Muhakemesi Hukuku*, Genişletilmiş 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s.611.

¹⁷ Kunter vd., a.g.e., s.1126.

¹⁸ Bıçak, a.g.e., s.611. Ökten, a.g.e., s.4.

detaylı olmaması ve iç kısımlara bakılmaması şartıyla, sıvazlama yöntemiyle bıçak, silah gibi şeylerin bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi de arama sayılmayacaktır¹⁹.

El feneri ya da dürbün gibi duylara yardımcı, basit aletler kullanılması, bir fabrikanın bahçesinde bulunan kişilerin fotoğraflarının uzak bir yerden çekilmesi, araba, bavul veya çantada uyuşturucu madde bulunup bulunmadığının tespiti için bunların köpeğe koklatılması da arama sayılmaz. Ancak kullanılan alet, gelişmiş bir teknolojiye sahipse artık arama söz konusu olacaktır²⁰. Amerikan Yüksek Mahkemesi bir evde esrar yetiştirilmesinde kullanılan ve yüksek ısı veren lambaların bulunup bulunmadığının tespiti için polisin ısıya duyarlı kamera kullanılmasını arama olarak değerlendirmiştir. Mahkemeye göre, burada sadece sıcaklık ölçülmekle kalınmıyor; evin bir anlamda röntgeni çekilerek bilgi de toplanıyordu. Çünkü polis bu kamera yardımıyla adeta evin içinde; her hangi bir odasındaymış gibi davranmaktaydı²¹.

Aramada amaç gizli ve saklı kişi ya da eşyayı ortaya çıkarmak olduğu için kişinin gizli tutmadığı veya kendi isteği ile aleni hale getirdiği şeyler bakımından aramadan bahsetmek mümkün değildir²². Mülkiyet hakkına konu olmayan veya terk edilmiş eşyalar üzerinde araştırma yapılması da aramanın kapsamına girmez²³. Bu nedenle terk edilmiş bir eve girilmesi teknik anlamda arama sayılmaz. Apartmanlarda müşterek olarak kullanılan merdiven gibi alanlara girilmesi de buralarda özel hayatın söz konusu olmaması nedeniyle arama olarak kabul edilmez²⁴.

Terk edilen eşyalar ile çöpler üzerinde yapılan inceleme de arama olarak değerlendirilmez²⁵. Çünkü kişilerin, bu şeyler üzerinde bir kişiye ait olan ve korunması gereken özel bir gizlilik alanı söz konusu değildir²⁶. Amerikan Yüksek Mahkemesi, toplanması için kapıya bırakılmış olan çöpler üzerinde araştırma

¹⁹ Yener Ünver ve Hakan Hakeri; *Sorularla Ceza Muhakemesi Hukuku*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, No: 104, Ankara 2006, s.132-133; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.20.

²⁰ Kunter vd., a.g.e., s.1126; Yıldız H., a.g.e., s.6; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.20.

²¹ Optican, a.g.e., s.46- 48.

²² Eryılmaz, a.g.e., s.33.

²³ Yıldız H., a.g.e., s.7.

²⁴ Kunter vd., a.g.e., s.1126-1127.

²⁵ Kunter vd., a.g.e., s.1127.

²⁶ Eryılmaz, a.g.e., s.33.

yapılmasını, artık kişilerin özel hayatın gizliliği beklentisi olmadığı gerekçesiyle arama olarak kabul etmemiştir²⁷.

Kolluğun suç ve suçluyu tespit edebilmek için başvurduğu yöntemlerden biri de şüphelinin gizli izlenmesidir²⁸. Kolluğun, şüphelendiği kişinin bıraktığı izleri, davranışlarını ve kimlerle ilişkide bulunduğunu izlemesi yaygın bir araştırma yöntemi olup kolluk, bu yöntemi uygulayarak aramanın sınırına dayanana kadar araştırma ve inceleme yapabilir²⁹. Ancak şüpheli ya da sanığın kamuya açık yerlerdeki faaliyetleri ve işyerinin teknik araçlarla izlenmesi, görüntü ya da ses kaydı yapılması ise ayrı bir koruma tedbiri teşkil eder. Bu sebeple kolluğun yaptığı gizli izlemenin, arama ya da teknik araçla izleme tedbirlerine de varmaması gerekir³⁰.

Kolluk tarafından kişilerin durdurulması, soru ya da kimlik sorulması, yoklama amacıyla dokunma da arama olarak değerlendirilmez³¹. Bazı hallerde ise; gerçekleştirilen bir eylemin arama olup olmadığının tespit edilebilmesi için işlemin yapılış şeklinin incelenmesi gerekir³². Örneğin, suçüstü durumunda kolluk görevlisinin, kesintisiz bir şekilde takip ettiği şüpheliyi yakalamak amacıyla şüphelinin saklandığı ev, apartman dairesi ya da karavan gibi bir konuta veya kapalı bir yere girmesi durumunda kolluk görevlisinin eylemi arama değil; ayrı bir koruma tedbiri olan yakalamadır. Ancak takip kesintiye uğramış ve kısa süreli de olsa şüpheli gözden kaybolmuş ve o civarda bulunan evlerden birine ya da bir apartman dairesine saklanmış ise artık suçüstü halinde yakalama hükümleri uygulanamayacak; şüphelinin yakalanması için yapılan araştırma faaliyeti arama olarak değerlendirilerek aramaya ilişkin kuralların işletilmesi gerekecektir³³.

1.3. ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ VE ÖN ŞARTLARI

1.3.1. Aramanın Hukuki Niteliği

Konusu bir cezai uyuşmazlığın çözülmesi olan ceza muhakemesinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ve sonucunda verilen kararların uygulanabilmesi için henüz

²⁷ Optican, a.g.e., s.49.

²⁸ Erdagöz, a.g.e., s.23.

²⁹ Kunter vd., a.g.e., s.1127; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.21.

³⁰ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.21.

³¹ Kunter vd., a.g.e., s.1128.

³² Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.21.

³³ Ünver ve Hakeri, Sorularla..., a.g.e., s.144-145; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.21-22.

muhakeme devam ederken bazı tedbirlere başvurulması zorunlu olmaktadır³⁴. Adil yargılanmanın temel şartlarından biri de muhakemenin, mümkün olan en kısa zamanda sonuçlandırılması ve hükmün infaz edilebilmesidir³⁵. Ceza muhakemesinin gereği gibi yapılabilmesi, hükmün infazının gerçekleştirilmesi ve yargılama giderlerinin karşılanması sağlamak amacıyla, ceza muhakemesinde karar verme yetkisine sahip olan yetkililer tarafından, muhakeme sürecinde başvurulabilen ve gerektiğinde zor kullanılmak suretiyle, hükümden önce bazı temel hak ve hürriyetleri geçici olarak sınırlandıran kanuni çarelere, koruma tedbirleri³⁶ adı verilir³⁷.

Koruma tedbirlerinin amacı, delillere ulaşmak ve delillerin karartılmasını önlemek, şüpheli ya da sanığın muhakeme sırasında veya hükmün yerine getirilmesi için hazır bulundurulmasını sağlayarak ceza muhakemesini yapılabilir kılmak ve hükmün infazını güvence altına almaktır³⁸.

İşte, arama da gerek şüpheli veya sanığın yakalanması suretiyle muhakemede hazır bulunması, gerekse delillerin elde edilerek muhakemede kullanılması yoluyla muhakemenin yapılarak adil bir kararın verilmesi ve bu kararın yerine getirilmesini sağlamaya yönelik koruma tedbirlerinden³⁹ biridir⁴⁰. Arama, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun dördüncü kısmında koruma tedbirleri arasında düzenlenmiş olup kanun koyucu da aramanın hukuki niteliğini koruma tedbiri olarak belirlemiştir⁴¹.

1.3.2. Aramanın Özellikleri

Arama, bir koruma tedbiri olduğu için koruma tedbirlerinin sahip olduğu özellikler ve koruma tedbirlerinin uygulanabilmesi için varlığı aranan şartlar arama için de geçerli olacaktır⁴². Koruma tedbiri olarak aramanın özelliklerini, hükümden

³⁴ Erdener Yurtcan; *Ceza Yargılaması Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitabevi, İstanbul 2005, s.301.

³⁵ Özbek, a.g.e., s.19.

³⁶ Koruma tedbiri kavramı bakımından doktrinde birlik olmayıp bazı yazarlar koruma tedbiri yerine usul tedbirleri, ihtiyati tedbir, ceza yargılaması önlemleri gibi farklı kavramlar kullanmaktadır. Bu hususta Bkz. Erdagöz, a.g.e., s.5-6.

³⁷ Cumhur Şahin; *Ceza Muhakemesi Hukuku I*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s.267; Öztürk vd., *Ceza Muhakemesi Hukukunda...*, a.g.e., s.19.

³⁸ Şahin, *Ceza Muhakemesi Hukuku I*, a.g.e., s.267.

³⁹ Doktrinde Centel ve Zafer' e göre, arama bir koruma tedbiri niteliğinde olmayıp, delillere ulaşmak için başvurulmuş bir araştırma aracıdır. Bkz. Centel ve Zafer, a.g.e., s.375.

⁴⁰ Özbek, a.g.e., s.20.

⁴¹ Centel ve Zafer, a.g.e., s.375.

⁴² Özbek, a.g.e., s.20; Öztürk vd., *Ceza Muhakemesi Hukukunda...*, a.g.e., s.100; Eryılmaz, a.g.e., s.37; Aydın M., a.g.e., s.20.

önce temel bir hakkı sınırlaması, kanunla düzenlenme zorunluluğu, araç olma ve geçici olma olarak sıralayabiliriz.

1.3.2.1. Hükümden Önce Temel Bir Hakkı Sınırlama

Koruma tedbirleri yoluyla henüz suçlu olup olmadığı bilinmeyen bir kişinin, uygulanan tedbirin türüne göre, bir ya da birden fazla temel hakkı sınırlanmaktadır⁴³. Ceza muhakemesi, bireylerin hak ve özgürlüklerini ilgilendirmekle birlikte bu özellik, koruma tedbirlerinde çok daha fazla ön plana çıkmaktadır. Koruma tedbirleri, bireylerin vücut dokunulmazlığına, özel hayatın gizliliğine, mülkiyet hakkına, zilyetliğine ya da konut dokunulmazlığına yönelik olabilir⁴⁴. Her koruma tedbiri gibi aramada da suçlu olduğu konusunda mahkumiyet hükmü bulunmayan bir kişi hakkında özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, vücut dokunulmazlığı gibi temel hakları kısıtlamaktadır⁴⁵.

1.3.2.2. Kanunla Düzenlenme Zorunluluğu

Temel hak ve özgürlükler, Anayasa'nın 13'ncü maddesi uyarınca, sadece kanunla sınırlanabilir. Koruma tedbirlerinin uygulanması ile bir ya da birden fazla temel hak sınırlandığı için koruma tedbirlerinin de kanun ile düzenlenmesi zorunludur⁴⁶. Diğer bir ifadeyle, bu tedbirlere başvurulabilmesine imkan sağlayan kanuni bir düzenleme olmadan koruma tedbirlerinin uygulanması mümkün değildir⁴⁷. Arama da özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı gibi hak ve özgürlükleri kısıtladığından aramanın şartlarının ve ne şekilde uygulanacağını kanun tarafından açık bir şekilde düzenlenmesi gerekir.

1.3.2.3. Araç Olma

Koruma tedbirleri, başlı başına bir amaç değil; ceza muhakemesinde maddi gerçeğe ulaşmak ve hükmün infazını sağlamak için araç niteliği taşır⁴⁸. Diğer bir

⁴³ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.23.

⁴⁴ Yener Ünver ve Hakan Hakeri; *Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2008, s.145.

⁴⁵ Özbek, a.g.e., s.21.

⁴⁶ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.271.

⁴⁷ Yurtcan, a.g.e., s.301.

⁴⁸ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.271; Centel ve Zafer, a.g.e., s.310; Yıldız H., a.g.e., s.15.

deyişle, koruma tedbirleri, kendi başlarına bir anlam ifade etmeyen ve yargılama boyunca eski durumu yaşatmak ya da verilecek kararın yerine getirilebilirliğini sağlamak için kullanılan araçlardır⁴⁹. Örneğin, yakalama diğer bir koruma tedbiri olan tutuklamanın aracı iken; tutuklama da sanığın muhakemede hazır bulunmasının, delillerin korunmasının ve sonuçta verilecek cezanın infazının aracıdır⁵⁰.

Arama koruma tedbiri de delillerin elde edilmesi ve/veya şüpheli ya da sanığın yakalanması suretiyle muhakeme sonucunda maddi gerçeğe ulaşılması ve hükmün yerine getirilmesine imkan sağlar⁵¹. Bu nedenle de arama, diğer koruma tedbirlerinin yerine getirilmesi amacını sağlaması bakımından araç niteliği taşır⁵². Gerçekten de arama, el koyma ve/veya yakalama gibi koruma tedbirlerinin aracı durumundadır⁵³.

1.3.2.4. Geçici Olma

Araç niteliği taşıması nedeniyle koruma tedbirleri, geçici olup sadece hedefledikleri amaç gerçekleşinceye kadar uygulanabilirler⁵⁴. Bu nedenle koruma tedbirinden beklenen amaç gerçekleşmeyecekse bu tedbirlere başvurulamayacağı gibi her hangi bir koruma tedbiri ile hedeflenen amaca ulaşıldığında söz konusu tedbire derhal son verilmelidir⁵⁵. Örneğin, delilleri karartma tehlikesi nedeniyle tutuklanan şüphelinin, tüm deliller toplandıktan sonra serbest bırakılması gerekir⁵⁶.

Geçici olma, bir koruma tedbirini haklı gösteren sebebin ortadan kalkması ile o tedbirin son bulmasını da ifade eder⁵⁷. Bu anlamda arama da bir yaptırım niteliği taşımayıp⁵⁸ istenilen amaca ulaşılmasıyla kendiliğinden sona erer. Aranılan kişinin yakalanması ve/veya aranan delilin bulunarak el konulması ile arama sona erer⁵⁹. Koruma tedbirleri, en fazla hüküm kesinleşinceye kadar devam edebilir⁶⁰.

⁴⁹ Mustafa Albayrak; *Ceza Muhakemesi Kanunu Öz Kitap*, Geliştirilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.145.

⁵⁰ Ünver ve Hakeri, *Ceza Muhakemesi...*, a.g.e., s.146.

⁵¹ Özbek, a.g.e., s.21.

⁵² Aydın M., a.g.e., s.20.

⁵³ Özbek, a.g.e., s.21; Aydın M., a.g.e., s.20.

⁵⁴ Öztürk vd., *Ceza Muhakemesi Hukukunda...*, a.g.e., s.24.

⁵⁵ Albayrak, a.g.e., s.145.

⁵⁶ İsmail Ercan; *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 2. Bası, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul 2009, s.210.

⁵⁷ Nurullah Kunter; *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş 3. Bası, Doğan Kardeş Matbaacılık Sanayii A.Ş. Basımevi, İstanbul 1967, s.415.

⁵⁸ Bıçak, a.g.e., s.613.

⁵⁹ Özbek, a.g.e., s.21; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.23.

⁶⁰ Centel ve Zafer, a.g.e., s.310.

1.3.3. Aramanın Yapılması İçin Ön Şartlar

Ceza muhakemesi bakımından koruma tedbirlerinin uygulanabilmesi bazı ön şartlara bağlanmıştır. Söz konusu ön şartlar gerçekleşmedikçe arama dahil her hangi bir koruma tedbirinin uygulanması mümkün değildir⁶¹. Bu ön şartlar; gecikmede tehlike bulunması, görünüşte haklılık ve orantılılıktır.

1.3.3.1. Gecikmede Tehlike Bulunması

Koruma tedbirleriyle hükümden önce temel hak ve özgürlüklere müdahale edildiği için ancak zorunluluk bulunması halinde bu tedbirlere başvurulabilir. O anda bir tedbire başvurulmamasında (gecikmede) bir tehlike yoksa koruma tedbirlerine ve dolayısıyla çalışmamız açısından aramaya da ihtiyaç yoktur⁶². Buradaki tehlike, koruma tedbirine derhal başvurulmaması nedeniyle tedbirden beklenen faydanın elde edilemeyecek; ceza muhakemesinin amacına uygun bir şekilde, gerektiği gibi yapılamayacak olmasıdır⁶³.

Gecikmeden maksat, aramaya başvurulmaması durumunda meydana gelecek zaman kaybının aramayı güçleştirmesi ve hatta imkansız kılmasıdır. Örneğin, şüpheli ya da sanık kaçabilir veya deliller ortadan kaldırılabilir⁶⁴. Bu durumda ise, muhakeme yapılamayacak, hüküm infaz edilemeyecek ve muhakeme masrafları tahsil edilemeyecektir⁶⁵.

1.3.3.2. Görünüşte Haklılık

Bir koruma tedbirine başvurulduğunda, bu tedbirin uygulanmasının somut olayda haklı, diğer bir deyişle, hukuka uygun olup olmadığı muhakeme sonunda tespit edilebilir. Aynı şekilde o tedbire, muhakeme sırasında gerek olup olmadığı hususu da tam anlamıyla ancak muhakeme sonunda belirlenebilir⁶⁶.

Her bir koruma tedbiri, bireylerin bir ya da daha fazla temel hak ve özgürlüğünü tehdit etmektedir. Koruma tedbirlerinin uygulanması nedeniyle ortaya

⁶¹ Yurtcan, a.g.e., s.302.

⁶² Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.272.

⁶³ Centel ve Zafer, a.g.e., s.311.

⁶⁴ Özbek, a.g.e., s.21; Eryılmaz, a.g.e., s.37.

⁶⁵ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.24.

⁶⁶ Yurtcan, a.g.e., s.303; Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.272; Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.148.

çıkabilecek olumsuz sonuçların önlenebilmesi için bu tedbirlerin, en azından onlara başvurulduğu anda haklı görülebilmesi gerekir. Bu haklılık ise özde değil, görünüşte haklılık olacaktır⁶⁷. Görünüşte haklılıktan kasıt, koruma tedbirine başvurunun zorunlu ve gerekli olduğu ve başka şekilde hareket edilmesi durumunda umulan faydanın gerçekleşmeyeceği kanaatinin oluşmasıdır⁶⁸. Bu manada koruma tedbirlerine başvurabilmek için tedbir ile korunmak istenen tehlikenin, ileride gerçekleşebilmesinin mümkün olması yetmeyip ayrıca ihtimal dahilinde olması da gerekmektedir⁶⁹.

Koruma tedbirlerine başvurabilmek için kesin bir haklılık değil, görünüşte haklılık gerekli ve yeterlidir. Bu açıdan, aramanın uygulanabilmesi için de görünüşte haklılık ile yetinilmesi zorunludur. Zira, kesin haklılığın aranması durumunda, arama dahil hiçbir koruma tedbirine muhakeme sonlanmadan başvurmak mümkün olamayacaktır⁷⁰. Arama koruma tedbiri bakımından, arama neticesinde şüpheli ya da sanığın yakalanabilmesi ve/veya suç delillerinin elde edilebileceği konusunda makul şüphe var ise görünüşte haklılık var kabul edilir⁷¹.

1.3.4.3. Orantılılık (Ölçülülük)

Orantılılık, amaçla aracın, hedefle yöntemin ölçülü olmasını ifade etmekte olup koruma tedbirlerine başvurulurken orantılılık ilkesinin de göz önünde tutulması gerekir. Koruma tedbirlerine başvurulurken elde edilecek yarar ile temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanması nedeniyle ortaya çıkan zarar arasında makul bir ölçü bulunmalıdır⁷². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi verdiği bir kararda orantılılığın, ulaşılmak istenen meşru amaçla (müdahalenin gerekçesi) bu amaca ulaşmak için kullanılan araç (sınırlama getiren tedbir) arasında denge olmasını ya da sınırlama yoluyla elde edilecek genel yarar ile sınırlamanın neden olduğu bireysel zarar arasındaki denge ve orantı bulunması gerektiğini ifade etmiştir⁷³. Bu nedenle,

⁶⁷ Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.148; Ezgi Kızılkaya; "Türk Hukuku ve Karşılaştırmalı Hukukta Arama, Elkoyma ve Gözaltı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.89, 2010, s.508.

⁶⁸ Kurtuluş Tayanç Çalışır; *Uygulamada Arama ve Elkoyma*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s.15.

⁶⁹ Kunter, a.g.e., s.417.

⁷⁰ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.272.

⁷¹ Cuma Özelce; *Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara 2010, s.10.

⁷² Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.273.

⁷³ A. Feyyaz Gölcüklü ve A. Şeref Gözübüyük; *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması*, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s.145.

aramaya başvurmadan ya da aramaya nazaran daha hafif bir koruma tedbiri ile aynı amaca ulaşmak mümkün ise, aramaya başvurulmamalıdır⁷⁴. Ayrıca aramanın kapsamı ve uygulanmasında da orantılılık ilkesi dikkate alınarak hareket edilmesi de gereklidir.

1.4. ARAMAYA HAKİM OLAN İLKELER

1.4.1. Hukuk Devleti İlkesi

Anayasa'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmış olan hukuk devleti ilkesi, tüm uygar demokratik rejimlerin temel özelliklerinden biridir. Hukuk devleti, en kısa tanımıyla, vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistem olarak ifade edilebilir⁷⁵. Anayasa Mahkemesi de bir kararında hukuk devletini; *“insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet”* olarak tanımlamıştır⁷⁶.

Hukuk devleti kavramından hukuki güven ortamı, devletin hukuk kurallarına uyması ve bunun için de karar ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması anlaşılır⁷⁷. Hukuk devleti, keyfi yönetimin karştı olup, meşruluğunu kendi varlığından alan değil, aksine hukuk sayesinde var olan, meşruluğunu hukuktan alan devlet demektir⁷⁸. Yürütmenin işlemlerinin yargısal denetimi, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olmakla beraber, tek başına hukukun üstünlüğü ve vatandaşların hukuki güvenliğinin sağlanması için yeterli olmayıp yasama organının işlemlerinin de anayasaya uygunluk bakımından yargı organınca denetlenebilmesi gerekir⁷⁹.

Hukuk devletinde devlet, egemenlik yetkisini temel hak ve özgürlükleri koruyarak geliştirmek, adalet ve hukuki güvenliği sağlamak için kullanır⁸⁰. Hukuk devletinin kişilerin hak ve özgürlüklerine verdiği önem, bu hak ve özgürlüklerle yakından ilgili olan ve türüne göre bir ya da birden fazla hak ve özgürlüğe müdahale

⁷⁴ Eryılmaz, a.g.e., s.37; Bıçak, a.g.e., s.613-614.

⁷⁵ Ergun Özbudun; *Türk Anayasa Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s.113.

⁷⁶ AYM T:12.05.2004, E.2003/106, K.2004/59, https://www.alomaliye.com/anayasa_e_2003_106.htm, 16.04.2015.

⁷⁷ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu; *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2004, s.90.

⁷⁸ Mustafa Erdoğan; *Anayasa Hukuku*, Genişletilmiş 3. Baskı, Orion Yayınevi, Ankara 2005, s.76.

⁷⁹ Özbudun, a.g.e., s.117-118.

⁸⁰ Aydın M., a.g.e., s.21; Özbek, a.g.e., s.23-24.

niteliği taşıyan koruma tedbirlerini de etkilemektedir. Koruma tedbiri olarak aramaya başvurulması durumunda ise bu tedbir nedeniyle hak ve özgürlüklere yapılacak müdahale ile güvenliğin sağlanması arasında adil bir denge bulunmalıdır⁸¹. Bu hassas dengenin sağlanamaması, keyfi uygulamaların önünü açacak ve neticede hukuk devleti ilkesi zarar görecektir⁸².

Aramanın uygulanması sırasında keyfiliğin meydana gelmemesi için tüm koruma tedbirleri gibi aramanın da kanunda detaylı bir şekilde düzenlenmesi zorunludur. Ayrıca, aramaya maruz kalan bir kişi yapılan işlemi, yargı mercileri önüne taşıyarak hukuka uygunluk bakımından denetlenmesini de sağlayabilmelidir⁸³. Aramayı uygulayacak kolluk görevlilerinin keyfilik ve aşırılıktan kaçınarak, orantılı ve insan haklarına saygılı bir şekilde hareket etmeleri de hukuk devletinin bir gereğidir⁸⁴.

1.4.2. İnsan Onurunun Dokunulmazlığı İlkesi

İnsan onuru doktrinde, bilinçli olma, kendi kaderini belirleme ve kendi çevresini şekillendirme yeteneği vererek kişiliksizliği ortadan kaldıran manevi güç, insanın özgür iradesi olarak tanımlanmıştır⁸⁵.

İnsan onuru, hukuk devletinin işlevlerini yerine getirebilmesinin vazgeçilmez şartıdır ve diğer hakların özüdür⁸⁶. Bu sebeple devlet, insan onuruna dokunmama yükümlülüğünün (negatif yükümlülük) yanı sıra, bu onuru korumakla da yükümlüdür (pozitif yükümlülük)⁸⁷. Öte yandan insan onurunun korunması ve ona dokunulmaması sadece bir hukuk devletinde ileri sürülebilir. Bu nedenle hukuk devleti, insan onurunun adeta zırhı gibidir⁸⁸. Yargıtay, bir kararında insan onurunun her türlü değer üzerinde olduğunu; devletin, vatandaşların onurunu korumakla yükümlü olup, suçluluğu ispatlanıncaya kadar şüphelinin de onuruna saygı göstermek ve onu incitebilecek her türlü davranıştan kaçınmak zorunda olduğunu

⁸¹ Özbek, a.g.e., s.23-24; Özelce, a.g.e., s.16.

⁸² Özelce, a.g.e., s.16.

⁸³ Özbek, a.g.e., s.24; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.29; Erdagöz, a.g.e., s.31.

⁸⁴ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.29.

⁸⁵ Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s.110.

⁸⁶ Özbek, a.g.e., s.25.

⁸⁷ Can Canpolat; “Özel Hayatın Gizliliği ve İHAM Kararları Kapsamında Avukat Bürolarında Yapılan Aramaların İncelenmesi”, https://www.turkhukuksitesi.com/makale_864.htm, 15.03.2019. s.

⁸⁸ Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı...*, s.110.

ifade etmiştir⁸⁹. Anayasa’da da kimsenin insan onuruyla bağdaşmayan bir cezaya ya da muameleye tabi tutulamayacağı açıkça belirtilmiştir (AY m. 17/2).

İnsan onuru, kural olarak dokunulmaz olmakla birlikte sınırsız değildir. Bir hukuk devletinde kişiler sadece hak sahibi değil; hukuk kurallarına uygun olarak getirilmiş bulunan yükümlülöklere ve alınan tedbirlere de uymakla yükümlüdür. Bu nedenle, kanunda öngörölen suçları işleyen kişiler hakkında bir ceza muhakemesinin yapılması, bu çerçevede onlar hakkında arama, yakalama, tutuklama gibi koruma tedbirlerinin uygulanması, yapılan yargılama neticesinde suçlu bulunmaları durumunda cezaevine konulmaları insan onuruna aykırı değildir⁹⁰.

Bir suç işleme şüphesi altında olmak ya da bir suçun sanığı olmak kişinin onurunu yok etmeyeceğı gibi askıya alınmasına da neden olmaz⁹¹. İnsan onurunun dokunulmazlığı, bir koruma tedbiri olarak aramanın uygulanmasında da geçerlidir⁹². Aramanın icrası sırasında insan onuruna uygun olmayan; gayriinsani veya haysiyet kırıcı bir muamelede bulunulamaz⁹³. Dolayısıyla bir arama kararı bulunmadan kişinin evinin aranması, böyle bir karar bulunsa dahi aramayı gerçekleştiren görevlilerin evi birbirine katması, aramaya maruz kalanlara hakaretler yağdırması, insan onurunu zedeleyecek ve hukuka aykırı olacaktır⁹⁴.

Arama ile kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale edildiğı, gerek arama kararı verilirken gerekse arama yapılırken daima göz önünde tutulmalı; amaca uygun ve amaçla orantılı hareket edilerek bu ihlallerin asgari seviyede tutulması gerekir⁹⁵. Dolayısıyla, arama sırasında gereksiz yere zor kullanılması, kişinin arama konusu kişi ya da eşyayı göstermeye zorlanması ve keyfi olarak aramanın uzatılması insan onuruyla bağdaşmayacağı için hukuka aykırı olacaktır⁹⁶.

1.4.3. Özel Hayatın Gizliliğı İlkesi

Tüm demokratik hukuk devletlerinde kişilere maddi ve manevi varlıklarını diledikleri gibi geliştirip şekillendirebilecekleri özgür bir hayat alanı tanınmaktadır.

⁸⁹ YCGK T: 15.03.2005, E.2005/15, K.2005/29, Akt. Özelce, a.g.e., s.23.

⁹⁰ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., s.110.

⁹¹ Özbek, a.g.e., s.27.

⁹² Yıldız H., a.g.e., s.23.

⁹³ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.37.

⁹⁴ Özbek, a.g.e., s.27.

⁹⁵ Aydın M., a.g.e., s.22.

⁹⁶ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.37.

“Bireyin küçük dünyası” olarak ifade edilebilen bu alan devletin müdahalesinden korunmuştur⁹⁷. Herkesin, gündelik hayatında hedeflediği noktalara ulaşabilmesi ve kendisi için uygun gördüğü hayatı yaşayabilmesi için başkalarının gözetim ve denetiminden uzak, kendi düşünce ve kanaatleri ile şekillendirdiği özel bir hayata ihtiyaçları vardır⁹⁸.

Anayasa’da da kişilerin devlet müdahalesinden korunmuş özgür bir alana sahip oldukları açıkça ifade edilmiştir⁹⁹. Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz (AY m. 20). Kimsenin konutuna dokunulamaz (AY m. 21). Herkes haberleşme hürriyetine sahiptir, haberleşmenin gizliliği esastır (AY m. 22). Ayrıca söz konusu hükümlere göre, kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş bir hakim kararı bulunmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunda yetkili kılınan merciin yazılı emri bulunmadıkça kimsenin üstü, özel kağıtları, eşyası ve konutu aranamaz; bu eşya ile konutta bulunan eşyalara el konulamaz; haberleşmesi engellenemez ve haberleşmenin gizliliğine dokunulamaz¹⁰⁰. Buna göre özel hayat ve aile hayatının gizliliği esas olup bu gizliliğe kanunda yer alan şartlar doğrultusunda ve gerektiği ölçüde olmak şartıyla müdahale edilebilir¹⁰¹.

Doktrinde, sosyal bir varlık olmasından hareketle, insan hayatının esas itibariyle genel ve özel olmak üzere iki yönü bulunduğu; hayatın özel yönünün de özel hayat ve hayatın gizli alanı olarak ikiye ayrıldığı kabul edilmektedir¹⁰². Özel hayat, istenirse ancak bir ya da birkaç kişiyle paylaşılabilen bir alan iken; hayatın gizli alanı ise, kişinin kimseyle paylaşmadığı sır, duygu ve düşünce alanı diğer bir ifadeyle, kişinin başkalarının bilgisinden korumak için gerekli tedbirleri aldığı, kendisine özel ve kendisiyle baş başa kaldığı hayat alanıdır¹⁰³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’ ne göre özel hayat bütün unsurlarıyla tanımlanamayacak kadar

⁹⁷ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.134.

⁹⁸ Eryılmaz, a.g.e., s.65.

⁹⁹ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.39.

¹⁰⁰ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.134-135.

¹⁰¹ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.39.

¹⁰² Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.135.

¹⁰³ Özbek, a.g.e., s.28.

geniş bir kavram olup herkesin özgür olarak kişiliğini oluşturtmasını ve geliştirmesini sağlayan bir alan içerir¹⁰⁴.

Özel hayat, dar bir çerçevede örneğin, bir aile içinde söz konusu olabilirken, hayatın gizli alanı ise sadece kişiyi ilgilendirir ve onun dışındaki her hangi bir kişinin bu alana izinsiz girmesi kabul edilemez; bu nedenle de dokunulmazdır. Buna karşılık özel yaşam alanı da kural olarak devlet müdahalesine karşı korunmakla beraber, dokunulmaz olmayıp nispi bir korumaya sahiptir¹⁰⁵.

Genel hayat alanı ise, kişinin toplumsal hayata katılması sonucunda diğer kişilerle paylaştığı, herkes tarafından gözlemlenebilen ve toplumsal ilişkiler içerisinde aleni olarak gerçekleşen faaliyetlerin oluşturduğu hayat alanıdır. Genel hayat alanının başkalarından gizlenecek bir yönü olmadığı için gizlilik koruması altında değildir¹⁰⁶. Bu nedenle kişinin elinde taşıdığı ruhsatsız bir silahı ya da açıkta sattığı uyuşturucu maddeyi ele geçirmek için yapılan işlem, özel hayat alanına müdahale niteliği taşımadığı için ortada teknik anlamda bir arama işlemi söz konusu olmayıp diğer unsurların da birleşmesiyle bir diğer koruma tedbiri olan yakalamadan söz edilebilir¹⁰⁷.

Kişinin hayatının özel yönü, bu alana yapılacak bir müdahalenin insanın onurunu ve dolayısıyla kişiliğini serbestçe geliştirebilme hakkını ortadan kaldıracığı için kural olarak, dokunulmazdır. Ancak bu dokunulmazlık, hayatın gizli alanı ile sınırlı olup suçla mücadelede kamu yararı ve orantılılık ilkesi çerçevesinde devlet tarafından özel yaşama müdahale mümkündür¹⁰⁸. Burada kamu yararı ile özel hayatın korunması arasında bir değerlendirme yapılarak alınan tedbirin gerekli olup olmadığı ya da amacına ulaşıp ulaşamayacağı hususu dikkate alınmalıdır. Diğer yandan müdahale yetkisi tanındığı hallerde de müdahalenin sınırlarının kesin ve hassas bir şekilde kanun tarafından tespit edilmesi gerekecektir¹⁰⁹.

Özel hayatın gizliliği, iç hukukumuzun bir parçası sayılan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 8'inci maddesinde düzenlenmiştir. AİHS'ye göre *"Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi"*

¹⁰⁴ Ursula Kilkelly; *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı*, İnsan Hakları El Kitapları No:1, Adalet Bakanlığı Yayınları, Ankara 2003, s.16-17; Özelce, a.g.e., s.20.

¹⁰⁵ Öztürk vd. Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.135; Özbek, a.g.e., s.28.

¹⁰⁶ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.40.

¹⁰⁷ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.40.

¹⁰⁸ Özbek, a.g.e., s.28-29.

¹⁰⁹ Özbek, a.g.e., s.29.

hakkına sahiptir (m. 8/1). Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir (m. 8/2)''.

AİHS'nin 8'nci maddesi; özel yaşama saygı hakkı, aile yaşamına saygı hakkı, konut dokunulmazlığı ve haberleşmeye saygı hakkı olmak üzere dört hakkı güvenceye almaktadır¹¹⁰. Ancak söz konusu haklar mutlak olmayıp bu hakların hangi hallerde sınırlandırılacağı bu maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir¹¹¹. 8'nci madde ile koruma altına alınan haklara müdahale edilebilmesi için müdahalenin iç hukukta kanun ile düzenlenmiş olması, müdahalenin 8'inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan amaçlardan birini taşıması, diğer bir deyişle, meşru olması, müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olması ve son olarak amaçla orantılı olması şarttır¹¹².

AİHS'nin 8'inci maddesinin esas amacı, kişileri kamu görevlilerinin keyfi müdahalelerinden korumaktır (negatif yükümlülük). Ayrıca AİHM' e göre söz konusu madde tarafından korunan haklara etkin bir şekilde saygı gösterilmesini sağlamak için üye devletler tarafından gerekli tedbirlerin alınması da zorunludur (pozitif yükümlülük)¹¹³.

AİHS m. 8/1 çerçevesinde yapılacak bir müdahalenin meşru kabul edilebilmesi, öncelikle bu müdahalenin kanuna uygun olmasına bağlıdır¹¹⁴. Yapılan bir müdahalenin kanuna uygun olabilmesi için iç hukukta kanuni bir dayanağının bulunması ve söz konusu kanunun, kamu görevlilerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlemler içermesi gerekmektedir¹¹⁵. Ayrıca özel hayata müdahaleye izin veren koruma tedbirinin düzenlendiği iç hukuktaki kanunun, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması da gerekir. Bu husus "tahmin edilebilirlik şartı" olarak ifade

¹¹⁰ Gülay Arslan Öncü; *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı*, Beta Yayınları, İstanbul 2011, s.5.

¹¹¹ Eryılmaz, a.g.e., s.66.

¹¹² Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.39; Kilkelly, a.g.e., s.43.

¹¹³ Hämäläinen-Finlandiya Davası, T: 16.07.2014, s.62-63,

<https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-153628>, 15.04.2015.

¹¹⁴ Öncü, a.g.e., s.366.

¹¹⁵ Kilkelly, a.g.e., s.53.

edilir¹¹⁶. Yine söz konusu kanun hükmünün, kamu görevlilerinin keyfi hareket etmelerine engel olunabilmesi için ulusal hukuk çerçevesinde güvenceler sağlayarak AİHS'nin başlangıç bölümünde yer verilen hukuk devleti ilkesine uygun olması da gerekir¹¹⁷.

AİHS'ye göre, özel yaşamın korunması hakkına getirilecek sınırlamanın meşru kabul edilebilmesi için müdahalenin, sadece 8'inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan nedenlerden biri ya da bir kaçına bağlı olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Bu nedenler; ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır¹¹⁸.

AİHS'nin 8'nci maddesinde korunan haklara yapılacak bir sınırlamanın meşru sayılması için demokratik bir toplumda gerekli olma şartını da sağlaması gerekir¹¹⁹. AİHM, demokratik bir toplumda gerekli olma şartını, müdahalenin acil bir sosyal ihtiyaca cevap vermesi ve izlenen meşru amaç ile orantılı olması olarak ifade etmektedir¹²⁰.

AİHM'ye göre; özel yaşama yönelik olarak yapılacak bir müdahalenin güdülen meşru amaç ile orantılı olması gerekir. Burada orantılılık ile ifade edilmek istenen ise kişilerin hakları ile devletin çıkarlarının dengelenmesi gerektiğidir. Özel hayata yapılan bir müdahalenin orantılı olup olmadığının tespiti, karmaşık bir süreç olup müdahale edilen hak, müdahalenin şiddeti ve devletin yerine getirmeye çalıştığı acil toplumsal ihtiyaç gibi unsurların göz önünde bulundurulması gerekir¹²¹. Kişilerin özel hayatına müdahaleyi gerektirmeyen ya da daha az gerektiren tedbirlerle aynı amaca ulaşılabilirdiği takdirde, orantılılıktan bahsedilemez¹²².

Bir kişinin üzerinin, arabasının, evinin ya da iş yerinin aranması özel hayatına müdahale teşkil eder. Aramanın amacı, şüpheli ya da sanığa ve/veya suç delillerine ulaşarak suç işlenmesinin önlenmesidir. Bu amaç ise AİHS'nin 8'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca arama ile özel hayata müdahale için imkan sağlayan meşru sebepler arasında yer alır. Ayrıca arama, suç ile mücadelede bütün demokratik

¹¹⁶ Kilkelly, a.g.e., s.44; Eryılmaz, a.g.e., s.67.

¹¹⁷ Öncü, a.g.e., s.367-368.

¹¹⁸ Öncü, a.g.e., s.369.

¹¹⁹ Öncü, a.g.e., s.374.

¹²⁰ Handyside-Birleşik Krallık Davası, 07.12.1976, s.49, <https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-57499>, 15.04.2015.

¹²¹ Kilkelly, a.g.e., s.55.

¹²² Eryılmaz, a.g.e., s.67.

toplumlarda kabul edilebilir bir koruma tedbiridir. Son olarak aramanın iç hukuktaki kanuni düzenlemelere uygun olarak yapılması gerekecektir¹²³.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, özel hayatın gizliliğine bir müdahale olan aramanın kanuna uygun olması, keyfilğe ve istismara karşı usul açısından yeterli korumaya sahip olması; yetkinin sınırları ve çerçevesinin sıkı bir şekilde belirlenmesi gerekir¹²⁴. Mahkeme, Comenzind-İsviçre davasında arama yetkisinin kötüye kullanımını önlemek ve kişilerin haklarının korunması bakımından aşağıdaki tedbirlerin alınması gerektiğini belirtmiştir:

- Arama, sadece sınırlı sayıdaki üst düzey kamu görevlisi tarafından verilmiş bir arama kararı ya da arama emri ile gerçekleştirilmelidir.
- Arama, bu konuda özel eğitim görmüş kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilmelidir.
- Konutlarda ya da başka yerlerde ancak bir şüphelinin saklanma olasılığı varsa ya da bir suçun işlendiğini ispat için el konulabilecek veya delil olabilecek eşya bulunma ihtimali varsa arama yapılabilir.
- Önemli durumlar ya da gecikmesinde tehlike bulunan haller dışında arama pazar günleri, tatil günleri ve gece yapılamaz.
- Aramanın başlangıcında aramayı gerçekleştiren kamu görevlilerinin kimliğini göstermesi, aramaya maruz kalanlara arama nedeninin açıklanması, aramaya muhatap olanın ya da bir yakınının arama sırasında hazır bulunması gerekir.
- Aramanın amacından uzaklaşmamasını sağlamakla görevli bir kamu görevlisinin de arama sırasında hazır bulunmalıdır.
- Aramayla ilgili olarak aramaya muhatap olan kişilerin huzurunda bir rapor düzenlenerek bu kimselere verilmesi gerekir.
- Şüpheli ya da sanıklara kendilerini yasal olarak bir başkası tarafından temsil ettirebilme hakkı tanınmalıdır.
- Arama kararından etkilenen herkes, arama konusunda adli mercilere şikayette bulunma hakkına sahip olmalıdır.

¹²³ Eryılmaz, a.g.e., s.66.

¹²⁴ Kil Kelly, a.g.e., s.110-111.

- Aramaya muhatap olan kişiler, ortaya çıkan zarar için tazminat talebinde bulunabilmelidir¹²⁵.

Kişinin hayatının gizli alanının, mutlak dokunulmaz olması karşısında bu alana arama ile müdahalede bulunulması hukuka aykırı olacaktır. Bununla beraber suçla mücadelenin bir gereği olarak devletin hayatın özel alanına orantılılık ilkesi dikkate alınmak suretiyle müdahale etmesi mümkündür. Burada arama ile beklenen fayda ile ihlal edilen menfaat arasındaki dengenin gözetilmesi gerekmekte olup dengenin, ihlal edilen menfaat lehine bozulması durumunda kişinin özel hayatı ihlal edilmiş olacak ve yapılan arama hukuka aykırı olacaktır. Örneğin, hiçbir sebep yok iken kişinin evinin gece geç saatte aranması, onun özel yaşam alanının ihlalidir¹²⁶.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'nci maddesinde bir çok üye devletin iç hukuk düzenlemelerinin aksine arama için hakim kararı bulunması zorunluluğu aranmamıştır¹²⁷. Söz konusu hükümde, sadece kısıtlama nedenleri sayılmış ve kısıtlamanın demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve kanunla öngörülmüş olması şartı getirilmiştir¹²⁸. Bu nedenle iç hukuktaki yasal düzenlemelerin bireylerin 8'inci madde kapsamında yer alan hakları için yeterli koruma sağlaması gerekir¹²⁹. Örneğin; Funke-Fransa davasında gümrük görevlileri, yurt dışında yer alan mallarını tespit edebilmek amacıyla davacının evini aramışlar ve Fransız kanunlarına göre hukuka aykırı özellikler taşıyan ve gümrük suçlarıyla ilgili olan yurt dışındaki banka hesapları hakkındaki belgelere el koymuşlardır. AİHM, o dönemde yürürlükte bulunan kanunlara göre gümrük görevlilerinin aramanın sayısı, uzunluğu, aciliyeti ve kapsamı konusunda sahip oldukları yetkilerin çok geniş olduğunu belirtmiş ve bu durumun, kanunlarda arama için belirlenen kuralların, hedeflenen amacın meşru sayılmasına engel olacak kadar gevşek ve hukuki boşluklarla dolu olmasını AİHS'nin 8'nci maddesi bakımından ihlal gerekçesi kabul etmiştir¹³⁰.

Mialhe-Fransa davasında AİHM, sermayenin yurt dışına kaçırılması ve vergi kaçırılmasının önlenmesi için kamu görevlilerinin delil elde edebilmek amacıyla

¹²⁵ Comenzind-İsviçre Davası, T: 16.12.1997, s.46, <https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-58125>, 15.04.2015.

¹²⁶ Özbek, a.g.e., s.30-31.

¹²⁷ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.136.

¹²⁸ Cemil Çamlıbel; "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ülkemizde Arama Hukuku", *Polis Dergisi*, Temmuz/Ağustos/Eylül 2003, S.36, s.326.

¹²⁹ Kilkelly, a.g.e., s.113.

¹³⁰ Funke-Fransa Davası, T: 25.02.1993, <https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-57809>, 15.04.2015.

evlerde arama yapabileceğini ve bulunan delillere el konulabileceğini belirtmiştir. Mahkemeye göre arama yapılabilmesi için bir yargı kararına ihtiyaç duyulmadığı için iç hukuktaki kanuni düzenlemelerin bu yetkinin kötüye kullanılmasına engel olacak etkili güvenceler taşıması gerekir. Ancak söz konusu olayda kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkilerin çok geniş olduğu ve kanunda yer alan aramaya ilişkin şart ve sınırların, davacının haklarına yapılan müdahalenin hedeflenen amaçla orantılı olamayacak kadar aşırı gevşek ve hukuki boşluklar içerdiği için AİHS'nin 8'nci maddesi ile korunan haklar bakımından ihlal kararı vermiştir¹³¹.

1.4.4. Maddi Gerçeğin Araştırılması İlkesi

Ceza muhakemesinde amaç, şüpheli veya sanığın haklarına saygılı bir şekilde maddi gerçeğe ulaşmaktır. Maddi gerçek, geçmişte yaşanmış ve sona ermiş bir olayın deliller aracılığıyla ortaya konulmuş halidir¹³². Ceza muhakemesinin, kişi hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi nedeniyle bu alanda şekli gerçek ile yetinilemez; gerçeğin ta kendisi olan maddi gerçek aranır¹³³. Yargıtay da ceza muhakemesinin amacının hiçbir duraksamaya yer vermeden maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olduğunu açıkça ifade etmiştir¹³⁴.

Medeni muhakeme hukukunda da gerçek araştırılır. Ancak orada gerçeğin özüne, diğer bir deyişle, maddesine değil; maddenin dış görünüşü demek olan şekline bakılır. Bu nedenle medeni muhakemede aranan gerçek, şekli gerçek olarak adlandırılır. Oysa ceza muhakemesi gerçeğin dışına değil, içine bakar¹³⁵. Ceza muhakemesinde, suçun işlenip işlenmediği ve failin gerçekte kim olduğu araştırılır ve asla görünüşteki gerçekle yetinilmez¹³⁶.

Ceza muhakemesinde soruşturma ve kovuşturma evreleri sonunda bir sonuç ortaya konur. Hükmün kesinleşmesiyle ortaya çıkan bu sonuç, maddi gerçek olarak adlandırılır. Ancak buradaki gerçek, mutlak olmayıp muhakeme sonucunda ulaşılmış

¹³¹ Kilkelly, a.g.e., s.117; Mialhe-Fransa Davası, T: 25.07.1993
<https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-62368>, 15.04.2015.

¹³² Centel ve Zafer, a.g.e., s.5.

¹³³ Yurtcan, a.g.e., s.4-5.

¹³⁴ YCGK, T: 22.03.2005, E.2004/4-220, K.2005/32,
<https://www.kararara.com/yargitay/ycdk3/yrgtyk15213.htm>, 15.04.2015.

¹³⁵ Kunter vd., a.g.e., s.4.

¹³⁶ Centel ve Zafer, a.g.e., s.7.

olan gerçektir¹³⁷. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması deliller vasıtasıyla gerçekleşir. Ceza muhakemesi hukukunda, medeni muhakemenin aksine delil serbestliği ilkesi geçerlidir¹³⁸. Faile yüklenilen suç, hukuka uygun olarak elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir (CMK m. 217/2). Ancak bir hukuk devletinde maddi gerçeğin her ne pahasına olursa olsun araştırılması kabul edilmemiş; delil yasakları ile bu ilkeye sınır getirilmiştir¹³⁹.

Bir koruma tedbiri olarak arama da maddi gerçeğin araştırılması için gerekli olan delillerin elde edilmesi amacı için yapılır ve dolayısıyla maddi gerçeğe ulaşılmasına hizmet etmektedir¹⁴⁰.

1.4.5. Adil Yargılanma (Dürüst İşlem) İlkesi

Ceza muhakemesinin en temel ilkelerinden biri olan adil yargılanma hakkı, Hem Anayasa’da hem de AİHS’de yer almıştır. Adil yargılanma hakkı, ceza muhakemesinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin hukuka aykırı ve keyfi olarak kısıtlanmasını ve bu haklardan yoksun bırakılmasını önlemeyi hedefleyen bir uluslararası insan hakları normudur¹⁴¹. Adil yargılanma, ceza muhakemesinin insan hakları çiğnenmeden ve şüpheli, sanık ya da mağdurun hakları ihlal edilmeden yapılmasını ifade eder¹⁴².

Anayasa’nın 36’ncı maddesine göre; “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*”. AİHS’nin adil yargılanmayı düzenleyen 6’ncı maddesi incelendiğinde bu hakkın ceza muhakemesine ilişkin pek çok hakkı ve ilkeyi içinde barındırdığı görülür. Adil yargılanma, sadece şüpheli ve sanığın lehine bir hak değildir¹⁴³. Bu hak, devlete söz konusu hakkın kullanılabilir olmasını sağlama ve bununla ilgili önlemlerin alınması yükümlülüğünü de getirmektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun da en temel amacı, adil

¹³⁷ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.43.

¹³⁸ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.43.

¹³⁹ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.138.

¹⁴⁰ Aydın M., a.g.e., s.24.

¹⁴¹ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.30.

¹⁴² Centel ve Zafer, a.g.e., s.138.

¹⁴³ Özbek vd., a.g.e., s.58.

yargılamayı sağlamak olup kanunun her maddesi bu amaç gözetilerek hazırlanmıştır¹⁴⁴.

AIHS'nin 6'ncı maddesi, muhakemenin hakkaniyete uygun ve adil bir şekilde yapılması amacını taşır. Bu madde ile korunan haklar, hem sözleşmenin sistemi açısından merkezi bir rol oynar hem de sözleşmede yer alan diğer hakların korunmasında önemli ölçüde katkı sağlar¹⁴⁵. Anayasa 36'ncı maddede adil yargılanma hakkının unsurlarını saymamış ve sadece bu hakkın varlığını kabul etmişken; AIHS'nin adil yargılamaya ilişkin 6'ncı maddesinde ise, söz konusu hakkın unsurlarına ayrıca yer verilmiştir. Bunlar; silahların eşitliği ilkesi, dürüst işlem ilkesi, hukuki dinlenilme hakkı, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkı, kanuni hakim hakkı, makul süre içinde yargılanma hakkı, halka açıklık ilkesi, masumiyet karinesi, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, savunma hakkı, suçlamayı öğrenme hakkı, müdafî yardımından yararlanma hakkı, muhakemeye yön verme ve tercüman yardımından yararlanma hakkıdır.

Dürüst işlem ilkesi, genelde tüm ceza muhakemesi işlemleri özelde ise arama koruma tedbiri bakımından büyük önem taşır. Bu ilke, ceza muhakemesinin, hukuk devleti ilkesine uygun olarak yanılma, zorlama, hak ve sorumlulukları eksik ya da yanlış anlatma gibi insan iradesini engelleyen ve savunmayı kısıtlayan yollara başvurulmadan kanunlar tarafından önceden belirlenen kurallara göre yapılmasını ifade eder¹⁴⁶. Diğer bir deyişle, dürüst işlem ilkesi, ceza muhakemesi işlemlerinin yapılmasında, özellikle delillerin toplanması sırasında, başvuru işlemlerinin ve kullanılan yöntemlerin, insan onurunu ve adaletin saygınlığını zedelememesi olarak tanımlanabilir¹⁴⁷. Bu bağlamda delillerin ele geçirilmesi ve/veya şüpheli ya da sanığın yakalanabilmesi amacı taşıyan arama işlemi sırasında, sürecin kolaylaştırılmasını sağlamak adına şüpheli, sanık veya üçüncü kişiler hakkında dürüst olmayan yöntemlerin uygulanmasına engel olunmalıdır¹⁴⁸.

Soruşturma ve kovuşturma mercilerinin şüpheli, sanık ya da diğer ilgili kişilere karşı anlayışlı, insafli ve savunmayı kolaylaştıracak şekilde davranmakla yükümlü olmaları, dürüst işlem kuralının özünü oluşturur. Ceza muhakemesi

¹⁴⁴ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.117.

¹⁴⁵ Sibel İnceoğlu; *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*, 3. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.4.

¹⁴⁶ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.115; Aydın M., a.g.e., s.23; Erdagöz, a.g.e., s.47.

¹⁴⁷ Özbek vd., a.g.e., s.63.

¹⁴⁸ Canpolat, a.g.m., s.

işlemlerinin yasal ve ahlaki olması gerekir. Bir şüphe üzerine başlayan ceza muhakemesinde şüpheyi ortaya koyacak olan delillerin aranmasında doğruluk kuralları büyük önem taşımaktadır. Çünkü devlet ile şüpheli ya da sanık arasındaki dengenin sağlanmasında, doğruluk kuralları bir denge unsurudur. Delillerin toplanması aşamasında şüpheli ya da sanık aleyhine hileli ve dürüst olmayan yöntemlerin kullanılmasının önlenmesi ancak dürüst işlem ilkesine uymakla sağlanabilir.

Görüldüğü üzere, dürüst işlem ilkesi, arama tedbiri bakımından büyük önem taşımaktadır. Ceza muhakemesine egemen olan maddi gerçeğin araştırılması ve delil serbestisi ilkeleri her ne pahasına olursa olsun delillere ulaşılması gerektiği şeklinde anlaşılmamalıdır. İşte dürüst işlem ilkesi, delil elde edilebilmesi için yapılacak araştırmanın sınırını oluşturmaktadır. Temel hakların ihlali ya da hile ile elde edilen bir delil, dürüst ve adil değildir ve savunma hakkını sınırlar¹⁴⁹.

Arama kararı ya da emri bulunmamasına rağmen böyle bir karar veya emrin var olduğu söylenerek yapılan bir arama, dürüst işlem ilkesine aykırı olduğu gibi¹⁵⁰ bir arama kararı bulunmasına rağmen söz konusu kararın kanunda belirtilen şartları taşımaması durumu da bu ilkeye aykırılık oluşturacaktır. Dürüst işlem ilkesine aykırılığın sonucu ise elde edilen delilin, muhakemede kullanılamamasıdır. Böylece bu ilkeye aykırı olarak yapılacak aramaların da önüne geçilmiş olunacaktır.

2. ARAMANIN TÜRLERİ, AMAÇLARI VE ŞARTLARI

2.1. ARAMANIN TÜRLERİ

Arama, şüpheliyi, sanığı ya da bir delili ele geçirmek amacıyla yapılabileceği gibi bir suçun işlenmesinin veya bir tehlikenin gerçekleşmesinin önlenmesi amacıyla da yapılabilir¹⁵¹.

Devlete tanınmış olan arama yetkisi ikiye ayrılır: Bunlardan ilki, anayasal hak ve özgürlüklerin korunması ve tehlikelerin önlenmesi için yapılan *önleme araması*; ikincisi ise suç işlendikten sonra suç ve failin ortaya çıkarılması için gerçekleştirilen *adli aramadır*¹⁵². Arama, önleme amacıyla yapıldığında suç işlenmesinin önlenmesi

¹⁴⁹ Özbek vd., a.g.e., s.63.

¹⁵⁰ Aydın M., a.g.e., s.23.

¹⁵¹ Centel ve Zafer, a.g.e. s.375.

¹⁵² Kunter vd., a.g.e., s.1130-1131; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.45.

veya tehlike oluşturan bir eşyanın ele geçirilmesi için; ceza muhakemesi gayesiyle yapıldığında ise saklanmış olan failin ve/veya delillerin ele geçirilmesi için yapılır¹⁵³.

2.1.1. Önleme Araması

Önleme araması, AÖAY'nin 19'uncu maddesinde, milli güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silah, patlayıcı madde veya eşyanın tespiti amacıyla, hakim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde mülki amirin yazılı emriyle; AÖAY'de belirtilen yerlerde, kişilerin üstlerinde, aracında, özel kağıtlarında ve eşyasında yapılan arama işlemi olarak tanımlanmıştır.

Kolluk görevlileri bir tehlikeyi ya da bir suçu önlemek için arama yapabilirler. Bu arama, bir suç işleneceğine dair şüphe üzerine önleme veya caydırma amacıyla yapılabileceği gibi böyle bir şüphe mevcut olmadığı halde sadece düzenleme, potansiyel failleri caydırma veya önleme amacıyla da yapılabilir¹⁵⁴.

Devlet, toplumu tehlikelerden korumakla yükümlüdür. Somut olaylar, risk bulunduğunu ya da yakın bir tehlikenin varlığını ortaya koyuyorsa; tedbirler alarak söz konusu risk veya tehlikenin, zararlı bir sonuç meydana getirmesini devlet önlemekle yükümlüdür. Bu nedenle kolluk görevlileri, kamu düzenini ya da kamu güvenliğini tehlikeye sokan kişi ya da eşyaları bularak onları muhafaza altına almak amacıyla önleme araması yoluna başvurabilecektir.

Önleme araması, Polis Vazife Ve Selahiyet Kanunu'nun (PVSK) 4/A ve 9'uncu maddeleri ile AÖAY'nin 19'uncu ve devam eden maddelerinde düzenlenmiştir. PVSK'nın 9'uncu maddesinde polisin, tehlikenin veya suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla bu maddede belirtilen yerleri ve kişilerin üstlerini, araçlarını, özel kağıtlarını ve eşyasını arayabileceği; alınması gereken tedbirleri alacağı ve suç delillerini koruma altına alarak Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre gerekli işlemleri yapacağı belirtilmiştir.

Önleme araması, usulüne göre verilmiş sulh ceza hakiminin kararı ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde mülki amirin vereceği yazılı emirle

¹⁵³ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu; *Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı*, 2. Baskı, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları No: 111, İstanbul 2014, s.719.

¹⁵⁴ Centel ve Zafer, a.g.e. s.383.

gerçekleştirilir. Spor karşılaşması, miting, konser, festival, toplantı ve gösteri yürüyüşünün düzenlendiğinde veya aniden toplulukların olduğu durumlarda ise gecikmesinde sakınca bulunan hal var sayılır (PVSK m. 9). Önleme araması, kural olarak, hakim kararıyla gerçekleştirilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kolluğa önleme araması emrini, il sınırları içinde vali; ilçe sınırları içinde ise kaymakam yazılı olarak verir¹⁵⁵.

Arama talep yazısında, arama için makul sebeplerin oluştuğunun gerekçeleriyle birlikte gösterilmesi gerekir. Ayrıca, arama kararında veya emrinde; aramanın sebebi, aramanın konusu ve kapsamı, aramanın yapılacağı yer, aramanın yapılacağı zaman ve aramanın geçerli olacağı sürenin belirtilmesi gerekir (PVSK m. 9).

PVSK'nın 9'uncu maddesinde ve AÖAY'nin 19'uncu maddesinde önleme aramalarının nerelerde yapılabileceği açıkça belirtilmiştir. Ancak PVSK konutta, yerleşim yerinde ya da kamuya açık olmayan özel işyerleri ile bunların eklentilerinde önleme aramasının yapılamayacağını açıkça belirtmiştir. Bu nedenle, söz konusu yerler, sadece adli aramaya konu olabilirler¹⁵⁶.

Önleme araması neticesinde bir suçla ilişkin elde edilen deliller ile suçla ilgili olabilecek kişiler savcılığa sevk edilirler. Bu durumda bir arama tutanağı düzenlenir ve hazırlanan tutanak arama işlemine katılanlar ve arama sırasında hazır bulunanlar tarafından imzalanarak bir örneği ilgiliye verilir¹⁵⁷.

Suç işlendikten sonra yapılan arama, adli arama olup CMK'da düzenlenmiştir. Çalışmamızın konusunu oluşturan vergisel arama da hukuki niteliği itibarıyla adli arama olduğu için burada önleme araması ile ilgili daha fazla açıklama yapılmayacaktır.

2.1.2. Adli Arama

Adli arama, şüpheli ya da sanığın yakalanması veya müsadereye tabi ya da delil niteliği taşıyan eşyanın ele geçirilebilmesi amacıyla kişinin üstü, ona ait eşya, konut ya da diğer yerlerde araştırma yapılmasıdır¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Kunter vd., s.1130.

¹⁵⁶ Aydın M., a.g.e., s.91.

¹⁵⁷ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.99.

¹⁵⁸ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.319; Serap Keskin Kızıroğlu; "5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Basit Arama (Adli Arama)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.58, S.1, 2009, s.143.

Adli arama, AÖAY'nin 5'nci maddesinde *“bir suç işlemek veya buna iştirak etmek veyahut yataklık etmek makul şüphesi altındaki kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, emare ve delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde üzerinde özel kağıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir”* şeklinde tanımlanmıştır.

Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki düzenleniş şekli itibariyle adli arama, bir suçun işlendiği ya da en azından işlenmesine teşebbüs edildiği şüphesi üzerine başlatılan ceza soruşturması ya da kovuşturması çerçevesinde başvurulmuş bir koruma tedbiri olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵⁹.

2.2. ARAMANIN AMAÇLARI

Arama, şüpheli ya da sanığın yakalanması ve/veya delil olarak el konulabilecek ya da müsadereye tabi eşyaların ele geçirilmesine yönelik olarak yapıldığı için aramanın iki amacından söz edilebilir. Bunlar; yakalama ve el koymadır¹⁶⁰. Bu durum, CMK'nın 116'ncı maddesinde yer alan *“yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği...”* ifadesinden de açıkça anlaşılmaktadır.

Diğer koruma tedbirlerinin amacıyla aynı olmasına rağmen kanunda aramanın amacı, şüpheli ya da sanığın ele geçirilmesi ve suç delillerinin elde edilmesi olarak somutlaştırılmıştır¹⁶¹. Arama, bu amaçlardan sadece birine yönelik olabileceği gibi her iki amacı da taşıyabilir¹⁶². Örneğin, şüphelinin evinde yapılacak arama ile hem şüphelinin yakalanması hem de işlenen suçta kullanılan ve evde bulunması muhtemel olan tabancanın ele geçirilmesi amaçlanabilir¹⁶³.

Ancak aramanın, diğer bir koruma tedbirinin uygulanmasını sağlama amacı taşıdığı da unutulmamalıdır. Aramanın amacı, delillerin elde edilerek el konulması ve şüpheli ya da sanığın yakalanması olarak belirlendiğinde; aramanın, hemen her zaman yakalama ve/veya el koyma koruma tedbirlerine aracılık ettiği ve dolayısıyla

¹⁵⁹ Öztürk vd., a.g.e., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., s.99.

¹⁶⁰ Özbek, a.g.e., s.53; Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.191.

¹⁶¹ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.319.

¹⁶² Özbek, a.g.e., s.53; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s. 51.

¹⁶³ Aydın M., a.g.e., s.24.

bu tedbirlerin bir ön basamağı olduğu söylenmelidir. Bu nedenle arama, yukarıda ifade edildiği üzere araç niteliği taşıyan bir koruma tedbidir¹⁶⁴.

Arama, hiçbir zaman doğrudan doğruya arama amacıyla yapılmamaktadır. Her ne kadar bu durum, diğer koruma tedbirleri için de geçerli olsa da arama koruma tedbiri bakımından oldukça belirgindir. Ancak araç niteliği taşıması aramanın kendine özgü, bağımsız bir koruma tedbiri olarak değerlendirilmesine engel değildir¹⁶⁵.

Arama koruma tedbirinin doğrudan amacı, şüpheli ya da sanığın yakalanması veya delillerin elde edilerek el konulması iken, diğer bir koruma tedbirinin uygulanmasını sağlaması ise, aramanın dolaylı amacı olarak kabul edilebilir.

2.2.1. Delil Elde Etme ve El koyma Amaçlı Arama

2.2.1.1. Delil Elde Etme Amaçlı Arama

Ceza muhakemesinde geçmişte olmuş ve bitmiş bir olay araştırılmakta ve olayın gerçekte nasıl meydana geldiği canlandırılmak istenilmekte; diğer bir deyişle, maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bunun sağlanması için hakimın geçmişte ne olduğunu ve nasıl olduğunu öğrenmesi zorunludur¹⁶⁶. Hakim, ancak delilleri serbestçe değerlendirerek maddi gerçeğe ulaşabilir ki bunun için elinde delil bulunmalıdır¹⁶⁷. Eğer suç konusu olayı aydınlatacak delil yoksa ya da mevcut deliller suçun sabit olması için yeterli değilse “*şüpheden sanık yararlanır ilkesi*” gereği, kovuşturma aşamasında beraat kararı verilir (CMK m. 223/2-e). Soruşturma aşamasında ise suça konu olan olayla ilgili olarak yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememişse bu durumda da kovuşturmaya yer olmadığına karar verilecektir (CMK m.172/1)¹⁶⁸.

Deliller, bir fiilin suç oluşturup oluşturmadığını ispata yarayan araçlar olup şüphenin yenilmesinde kullanılır. Gerçekten de ceza soruşturması, bir şüphe üzerine başlamakta; deliller ise bu şüphenin kesinliğe dönüşmesini ya da tamamen ortadan kalkmasını sağlamaktadır¹⁶⁹. Bu nedenle deliller, muhakemenin önemli bir süjesi

¹⁶⁴ Özbek, a.g.e., s.53; Erdagöz, a.g.e., s.65.

¹⁶⁵ Özbek, a.g.e., s.53.

¹⁶⁶ Nevzat Toroslu ve Metin Feyzioğlu; *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 9. Baskı, Ankara 2012, s.170.

¹⁶⁷ Özbek, a.g.e., s.55.

¹⁶⁸ Erdagöz, a.g.e., s.72.

¹⁶⁹ Özbek, a.g.e., s.55.

olan hakimin karar kaynaklarını oluşturur ve muhakeme de esas itibariyle delillerin değerlendirilmesinden ibarettir¹⁷⁰. İşte bir koruma tedbiri olarak arama da delillerin toplanmasına ve böylece failin suçu işleyip işlemediğinin ispat edilmesine hizmet etmektedir¹⁷¹.

Aramanın delil elde etme amacının konusunu oluşturan deliller; yazılı açıklamalar (belgeler), görüntü ve/veya ses kaydeden araçlar olabilir. Yazılı açıklamalar, muhakeme konusu olay hakkında delil niteliği taşıyabilen, bir fikri içeren her türlü yazılı belge olabilir. Görüntü ve ses kaydeden araçlar ise filmler, fotoğraflar, teyp bantları ve video kaset gibi araçlardır¹⁷².

Delillerin ele geçirilmesi amacıyla arama yapılabilmesi için suçun iz ya da delillerinin elde edilebileceği makul şüphesinin yanında hem suçun niteliğinin hem de bulunması umulan delilin, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkısı makul ve kabul edilebilir, diğer bir deyişle, orantılılık ilkesine uygun olmalıdır¹⁷³.

2.2.1.2. Elkoyma Amaçlı Arama

Elkoyma, ceza muhakemesinde delil olabilecek ya da müsadereye tabi bir eşyanın, zilyedinin rızası olmaksızın adliyenin eli altına alınması suretiyle zilyedin eşya üzerindeki tasarruf yetkisinin ortadan kaldırılmasıdır¹⁷⁴. AÖAY'nin 4'üncü maddesinde de elkoyma, *“suçun veya tehlikelerin önlenmesi amacıyla veya suçun delili olabileceği veya müsadereye tabi olduğu için, bir eşya üzerinde, rızası olmamasına rağmen, zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılması işlemi”* olarak tanımlanmıştır. Elkoyma da diğer koruma tedbirleri gibi ceza muhakemesinin amaçlarına hizmet eder. Ancak, elkoymada gerçeğin ortaya çıkarılması amacı, ağır basar¹⁷⁵.

CMK'ya göre elkoyma, eşya ya da malvarlığı değerlerinin zilyedi tarafından kendi rızasıyla teslim edilmemesi durumunda söz konusu olur (CMK m. 123/2). Eğer zilyet, söz konusu eşya ve malvarlığı değerlerini rızasıyla teslim ederse yapılan işlem elkoyma değil, muhafaza altına alma olarak adlandırılacaktır (CMK m. 123/1).

¹⁷⁰ Toroslu ve Feyzioğlu, a.g.e., s.170.

¹⁷¹ Özbek, a.g.e., s.55.

¹⁷² Özbek vd., a.g.e., s.349.

¹⁷³ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.57; Kaymaz, a.g.e., s.137.

¹⁷⁴ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.327; Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.125.

¹⁷⁵ Yurtcan, a.g.e., s.341.

Elkoymanın konusu ise, ispat aracı olarak yararlı görülen malvarlığı değerleri, diğer bir deyişle, deliller ile eşya ve kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleridir¹⁷⁶.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116 ve 117'nci maddelerinde yer alan “*suç delillerinin elde edilmesi*” elkoyma olarak anlaşılmalıdır. Ancak ilgilinin rızası varsa bu durumda muhafaza altına alma söz konusu olacaktır¹⁷⁷.

Elkoymaya karar verme yetkisi, kural olarak hakimdedir (AY m. 20/1, CMK m. 127/1). Soruşturma aşamasında talep üzerine sulh ceza hakimi, kovuşturma aşamasında ise hem talep üzerine hem de resen olmak üzere davaya bakan mahkeme elkoyma kararı verebilir¹⁷⁸. Elkoymanın hakim kararı ile gerçekleşmesi kuralının istisnası ise AY m. 20/2 ve CMK m. 127/1'de düzenlenmiştir. Buna göre, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile elkoyma kararı verilebilir. Kolluk amirinin elkoyma kararı verebilmesi için iki şartın bir arada bulunması gerekir. Bunlar, gecikmede sakınca bulunması ve savcıya ulaşamamış olmasıdır¹⁷⁹.

İster elkoyma kararı, isterse elkoyma emri olsun bunun, mutlaka yazılı olması gerekir¹⁸⁰. Gecikmede sakınca bulunması durumunda savcı, ona ulaşamaması durumunda da kolluk amiri tarafından elkoyma kararı verilmesi durumunda elkoyma işleminin, yirmi dört saat içinde hakim onayına sunulması gerekir. Bu durumda hakim, kararını elkoymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde elkoyma kendiliğinden kalkar (AY m. 20/2, CMK m. 127/3).

Kanun, ceza muhakemesinde maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için elkoyma tedbirine başvurulmasını kabul etmiş olmasına rağmen bazı kişilere ya da devlete ait olan eşya ya da malvarlığı değerleri hakkında elkoymanın mümkün olmadığını belirtmiştir¹⁸¹.

El konulması yasak olan eşya ya da malvarlığı değerleri, dört gruba ayrılır. Bunlardan ilki, şüpheli ve sanık ile CMK'nın 45 ve 46'ncı maddelerine göre tanıklıktan çekinebilecek kişiler arasındaki mektuplar ve belgeler olup bunlar söz konusu kimselerin nezdinde bulundukça elkoyma işlemine konu olmayacaktır (CMK

¹⁷⁶ Centel ve Zafer, a.g.e., s.386; Toroslu ve Feyzioğlu, a.g.e., s.247.

¹⁷⁷ Özbek vd., a.g.e., s.350.

¹⁷⁸ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.130.

¹⁷⁹ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.329.

¹⁸⁰ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.130-131.

¹⁸¹ Yurtcan, a.g.e., s.346.

m. 126). İkinci olarak, tutuklu bulunan şüpheli ya da sanığın müdafî ile yazışmalarına elkonulamaz. CMK'nın 154'ncü maddesi uyarınca bu yazışmalar denetime tabi değildir; dolayısıyla da denetlenemeyen bu yazışmalara el konulması mümkün değildir¹⁸². Elkoyma yasağının söz konusu olduğu üçüncü grup ise, devlet sırrı niteliğinde bilgiler içeren belgelerden oluşur. CMK'nın 125'nci maddesine göre *“Bir suç olgusuna ilişkin bilgileri içeren belgeler, devlet sırrı olarak mahkemeye karşı gizli tutulamaz”*. Ancak söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında bu hükmün, hapis cezasının alt sınırı beş yıl ya da daha fazla olan suçlarla ilgili olarak uygulanacağına yer verilmiştir. Bu durumda alt sınırı beş yıldan az olan suçlarla ilgili olarak bazı belgelerin devlet sırrı olduğu gerekçesiyle mahkemeye karşı gizli tutulabilmesi ve dolayısıyla bu suçlar bakımından el koyma yasağının var olduğu söylenebilecektir¹⁸³. Son olarak, kanuna uygun bir şekilde basın işletmesi olarak kurulan basımevi ve eklentileri ile basın araçlarına suç aleti olduğu gerekçesiyle elkonulamaz; bunlar müsadere edilemez veya işletilmekten alıkonulamaz (AY m. 30). Elkoyma yasağının söz konusu olduğu bu durumlarda elkoyma amacıyla arama yapılamayacaktır. Bu nedenle arama neticesinde elkoyma ancak ve ancak elkoyma serbestisinin varlığı halinde mümkündür¹⁸⁴.

Elkoyma, çoğunlukla arama ile ilgili olarak kullanılan bir koruma tedbiridir. Suç delillerinin elde edilmesi amacıyla yapılan bir arama sonucunda elkonulabilecek bir eşyanın bulunması söz konusu olabilecektir. Bu nedenle de arama ve elkoyma kararlarının birlikte verilmesi yerinde olacaktır. Sadece bir arama kararı verilmesi durumunda ise arama sonunda bulunan eşyaya elkonulamaz¹⁸⁵. Tek başına verilen bir arama kararı, elkoyma kararını da içermeyeceğinden bu arama kararına dayanılarak bulunan eşyalara da elkonulması halinde, elkoyma için ayrı bir karar verilmesini öngören CMK'nın 127'nci maddesi hükmü etkisiz hale getirilmiş olur¹⁸⁶.

Diğer yandan müsadere ile elkoyma birbirinden farklı kavramlardır. Elkoyma, arama gibi bir koruma tedbiri olduğu için geçicidir. Elkonulan eşya,

¹⁸² Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.328-329.

¹⁸³ Özbek vd., a.g.e., s.350.

¹⁸⁴ Özbek, a.g.e., s.57.

¹⁸⁵ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.327; Aksi görüş için Bkz. Centel ve Zafer, a.g.e., s.386; Hakim kararı ile gerçekleştirilen bir arama sırasında yapılan elkoymanın hukuken geçerli olacağına ilişkin görüş için Bkz. Kunter vd., a.g.e., s.1261; Yapılan arama neticesinde elkoymaya tabi bir eşya bulunması durumunda elkoyma işlemi uygulanabileceğine ilişkin görüş için Bkz. Bıçak, a.g.e., s.621.

¹⁸⁶ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.327.

muhakeme sonunda ya müsadere edilir ya da zilyede iade edilir¹⁸⁷. Dolayısıyla elkoyma mal üzerindeki mülkiyet hakkına ilişkin bir karar değildir. Müsaderede ise müsadere edilen malın mülkiyeti devlete geçmektedir¹⁸⁸. Müsaderenin uygulanması mutlaka bir suçun varlığına bağlı değilken elkoymanın uygulanabilmesi için en azından bir suç işlendiği şüphesinin mevcut olması gerekir¹⁸⁹.

Müsadere, bir mahkumiyet kararının sonucu olarak ya da kanunda gösterilen durumlarda mahkumiyet kararı bulunmasa bile bir eşya veya malvarlığının mülkiyetinin, ceza muhakemesi neticesinde devlete geçmesidir¹⁹⁰. Müsadere, cezai bir yaptırım değil; suç ile ortaya çıkan hukuka aykırı ortamı gidererek kişilerin ceza hukuku kurallarına uymasını sağlayan bir güvenlik tedbiridir¹⁹¹. Türk Ceza Kanunu'nda müsadere, eşya müsaderesi ve kazanç müsaderesi olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Gerek eşya müsaderesi gerekse kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan eşyaların ya da malvarlığı değerlerinin saklandığı hususunda şüphe varsa bunların ele geçirilmesi amacıyla arama tedbirine başvurulabilir¹⁹².

2.2.2. Yakalama Amaçlı Arama

Yakalama, suç şüphesi altında olan kişinin, henüz bir hakim tarafından verilmiş tutuklama kararı olmamasına rağmen geçici bir süre için özgürlüğünün kısıtlanmasıdır¹⁹³. Yakalama, ancak zorunlu durumlarda başvuru ve tıpkı arama gibi geçici bir koruma tedbiridir. Nitekim yakalanan kişi savcılık tarafından ya serbest bırakılır ya da gözetimine alınır. Dolayısıyla her iki halde de yakalama sona ermiş olur¹⁹⁴.

Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre yakalamayı, suçüstü halinde yakalama ve suçüstü olmayan hallerde yakalama olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Suçüstü halinde yakalamayı öncelikle kolluk görevlileri olmak üzere tüm vatandaşlar

¹⁸⁷ Özbek vd., a.g.e., s.350.

¹⁸⁸ Erdagöz, a.g.e., s.74.

¹⁸⁹ Özbek vd., a.g.e., s.414.

¹⁹⁰ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.57.

¹⁹¹ Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, USA Yayıncılık, Ankara 2015, s.487.

¹⁹² Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.58.

¹⁹³ Yurtcan, a.g.e., s.325; Kunter vd., s.778.

¹⁹⁴ Toroslu ve Feyzioğlu, a.g.e., s.235.

gerçekleştirebilirken suçüstü olmayan hallerde yakalamayı sadece kolluk görevlileri gerçekleştirebilir¹⁹⁵ (CMK m. 90).

Bir kişiye suç işlerken rastlanması ya da suçüstü bir fiilden dolayı izlenen kişinin kaçma olasılığının bulunması veya hemen kimliğini belirleme olanağının bulunmaması durumunda herkes geçici olarak yakalama yapabilir (CMK m. 90/1). Suçüstü halinde yapılan yakalama bir hakim kararına ya da bir emre dayanmaz. Bu nedenle yakalanan bir kişinin, kendisine ya da başkalarına zarar vermesini engellemek için üzerinde bıçak, tabanca gibi tehlike oluşturabilecek eşyaların bulunması amacıyla yapılacak üst araması için bir hakim kararına ihtiyaç yoktur. Ayrıca, suçüstü halinde kaçan şüphelinin takip edilirken girmiş olduğu bina ve eklentilerinde yapılan arama için de bir arama kararı gerekli değildir (AÖAY m. 8). Zira her iki işlem de esasen aramanın değil; yakalama koruma tedbirinin kapsamında yer almaktadır¹⁹⁶.

Suçüstü halinde olmayan yakalamada ise kolluk görevlileri, yetkili merciler tarafından verilmiş bir yakalama emri ya da bununla aynı sonucu doğuran tutuklama veya zorla getirme kararının varlığı halinde yakalama tedbirine başvurabilirler¹⁹⁷.

Yakalama amacıyla arama yapılabilmesi için en azından şüpheli ya da sanığın orada bulunacağı konusunda bir duyum örneğin, bir ihbar mevcut olmalıdır. Diğer bir deyişle, suç şüphesinin mümkün olduğu kadar somutlaşmış olması gerekir. Ayrıca basit suçlar için yakalama amaçlı arama yapılmamalı; bu durumlarda arama, sadece delil elde etme amacına yönelik olmalıdır. Aksi durum, orantılılık ilkesine aykırı olacaktır¹⁹⁸.

2.3. ARAMANIN ŞARTLARI

Bir koruma tedbiri olarak aramanın, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakları bakımından ağır bir müdahale niteliği taşıması, kanunkoyucuyu bu tedbirin uygulanabilmesini, sıkı şartlara tabi tutmaya

¹⁹⁵ Doğan Soyaslan, *Ceza Muhakemesi Hukuku*; Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.312.

¹⁹⁶ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.53.

¹⁹⁷ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.53; Yıldız H., a.g.e., s.35.

¹⁹⁸ Özbek vd., a.g.e., s.349.

zorlamıştır¹⁹⁹. Aramanın şartları, hem Anayasa’da hem de kanunlarımızda düzenlenmiştir.

Arama ile temel hak ve özgürlüklere müdahale söz konusu olduğu için öncelikle Anayasa’nın 13’üncü maddesinde yer alan genel sınırlandırma şartları arama bakımından da geçerli olacaktır. Ayrıca arama tedbirinin uygulanabilmesi için özel hayatın gizliliğine ilişkin Anayasa’nın 20’nci maddesi ile konut dokunulmazlığına ilişkin 21’nci maddesinde yer alan şartların varlığı da aranacaktır.

Gerek Anayasa’nın 13, 20 ve 21’nci maddeleri gerek CMK’nın aramaya ilişkin 116’ncı maddesi ile devamında gelen hükümler dikkate alındığında, aramanın iki temel şarta bağlanmış olduğu görülür. Bunlar; şüphenin bulunması ile hakim kararı ya da yetkili merciin yazılı emrinin bulunmasıdır.

2.3.1. Şüphenin Bulunması

Ceza muhakemesi ilkelerinden biri de bir suçun işlendiği haberinin alınması üzerine suçu takibe yetkili makamlar tarafından derhal soruşturmaya başlanması zorunluluğunu ifade eden *araştırma mecburiyeti ilkesidir*²⁰⁰. Araştırma mecburiyeti ilkesi, CMK’nın 160’ıncı maddesinde “*Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar*” denilmek suretiyle ifade edilmiştir.

Yetkili mercileri bu şekilde bir araştırma mecburiyetine iten sebep ise şüphedir²⁰¹. Şüphe sözlükte, “*kuşku; zan; san; zihnin bir konuda kesin bir sonuca varamayıp duraksaması*” olarak tanımlanmıştır²⁰². Ceza muhakemesi açısından şüphe, gerçekliği konusunda bazı maddi vakıalar bulunan ancak doğruluğu delillerle ispat edilmesi gereken bir iddiayı ifade etmektedir²⁰³. Bu manada şüphe, yetkili mercilerin bir fiil hakkında kesin bir sonuca varamayıp duraksamasıdır denilebilir. Bu duraksamanın nedeni ise, bir kesinliğe sahip olunamamasıdır²⁰⁴.

¹⁹⁹ Özbek, a.g.e., s.60.

²⁰⁰ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.143.

²⁰¹ Özbek, a.g.e., s.60.

²⁰² Ejder Yılmaz; *Hukuk Sözlüğü*, Yenilenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s.709.

²⁰³ Eryılmaz, a.g.e., s.47.

²⁰⁴ Özbek, a.g.e., s.60.

Ceza muhakemesinin ilk aşaması olan soruşturma, failin suç teşkil eden bir hareketi yapıp yapmadığı konusundaki şüphe ile başlar²⁰⁵. Bu şüphe ceza muhakemesinde araştırılacak ve araştırmada mesafe kat edildikçe şüphe yerini maddi gerçeğe bırakacak ve neticede bir suç işlendiği tespit edilirse, suçun ve suçlunun adı konulacaktır. Esasen ceza muhakemesinin amacı da soruşturmayı başlatan başlangıçtaki şüpheyi ortadan kaldırmaktır. Şüphenin yok olması durumunda fail ya mahkum olacak ya da beraat edecektir. Ancak şüphenin tamamen ortadan kalkmaması durumunda ise şüpheden sanık yararlanacak ve serbest kalacaktır²⁰⁶.

Şüphe üzerine başlayan soruşturmanın gerektiği şekilde yürütmesi için soruşturma mercileri her türlü işlemi yapabileceği gibi bir takım koruma tedbirlerine de başvurabilirler. Ancak soruşturmanın başlaması için gerekli şüphe ile koruma tedbirlerine başvurmak için gerekli olan şüphenin dereceleri birbirinden farklıdır²⁰⁷. Mevzuat ve doktrin incelendiğinde şüphenin derecelerini basit, yeterli, kuvvetli ve makul şüphe olmak üzere dörde ayırmak mümkündür.

2.3.1.1. Basit şüphe

Basit şüphe, ceza muhakemesinin ilk basamağı olan soruşturmanın başlatılabilmesi için gerekli şüphedir. Bu nedenle başlangıç şüphesi olarak da adlandırılabilir²⁰⁸. Basit şüphe, mevcut delillerin sayıca az olduğu ya da az olmasa bile delil niteliğinin az olduğu durumlarda söz konusu olur²⁰⁹. Basit şüphenin varlığının kabul edilebilmesi için gerçek olma ihtimali zayıf da olsa doğru olma ihtimali görülen, ciddi somut olaylara dayanmayan her türlü basit bilgi, duyum ya da emare yeterlidir. Bu nedenle basit şüphenin kabulü ve soruşturmanın başlaması için kesin bir delil, bilgi veya belgeye ihtiyaç yoktur²¹⁰.

Basit şüphe CMK'nın 160'ıncı maddesinde savcının ihbar ya da başka yollarla suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenmesi şeklinde ifade edilmiştir. Suça ilişkin haber ister kolluk ister savcı tarafından öğrenilsin başlangıç şüphesinin

²⁰⁵ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.104.

²⁰⁶ Eryılmaz, a.g.e., s.47.

²⁰⁷ Erdagöz, a.g.e., s.79.

²⁰⁸ Özbek, a.g.e., s.60.

²⁰⁹ Yıldız H., a.g.e., s.42.

²¹⁰ Eryılmaz, a.g.e., s.47.

varlığını değerlendirme yetkisi sadece savcıdadır²¹¹.

Bazen de bir suç haberi alınmasına rağmen ihbarın çok saçma olması ve benzeri nedenlerle bu aşamada başlangıç şüphesi oluşmayabilir. Gerçek olaylara dayanmayan, sadece bir tahminden ibaret olan şüphe, soruşturmanın başlatılması için yeterli olmayacaktır. Böyle bir durumda ise savcı ya da kolluğun araştırma yükümlülüğü yoktur²¹².

2.3.1.2. Makul Şüphe

CMK, aramanın yapılabilmesi için ne tür bir şüphe arandığını açıkça belirtmiştir²¹³. CMK'ya göre “*Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir*” (CMK m. 116/1). Bu hükümden anlaşılacağı üzere, arama tedbirinin uygulanabilmesi için doktrinde şüphenin derecelerine ilişkin olarak yapılan basit, yeterli ve kuvvetli şüphe ayırımında yer almayan, makul şüphenin varlığı aranacaktır²¹⁴. Aramanın amacı yakalama ve/veya delillerin ele geçirilmesi olduğuna göre bu amaçlara ulaşılabilmesi konusunda makul şüphe sebebi yoksa arama işlemi yapılamayacaktır²¹⁵.

CMK'nın m. 116/1'in ilk halinde yer alan “*yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa*” ifadesi 21.02.2014 tarihli 6526 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile “*somut delillere dayalı kuvvetli şüphe*” olarak değiştirilmiştir. Ancak 02.12.2014 tarihli 6572 sayılı Kanun'un 40'inci maddesiyle bu fıkra da yer alan “*somut delillere dayalı kuvvetli*” ibaresi yeniden “*makul*” olarak değiştirilmiştir.

Makul şüphe kavramı, AÖAY'nin 6'ncı maddesinde “*hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphe olarak*” tanımlanmıştır. Makul şüphe, olaya ilişkin delil, iz ve emareler değerlendirildiğinde, akla uygun olarak, hayatın olağan akışına ve hayat tecrübelerine göre arama yapılması durumunda, aramanın amacına ulaşabileceğine dair kanaat uyandıran gerekçelendirilebilen ve

²¹¹ Erdagöz, a.g.e., s.80.

²¹² Özbek, a.g.e., s.61; Ercan, a.g.e., s.210.

²¹³ Özbek vd., a.g.e., s.357.

²¹⁴ Özbek vd., a.g.e., Dp.270, s.358.

²¹⁵ Aydın M., a.g.e., s.25.

kararda açıklanması gereken şüphedir²¹⁶. Söz konusu delil, iz ve emareler şüpheli, sanık ya da suça ilişkin delillerin aranan yerde bulunacağı ihtimalini ortaya koymalıdır²¹⁷. Kanunda arama için makul şüphe şartının öngörülmesi ile en temel insan hakları arasında yer alan özel hayatın gizliliğine doğrudan müdahale niteliği taşıyan bir usul işlemi olan aramada, belirgin bir şüphe derecesi aranmıştır²¹⁸.

Sıradan şüphe içgüdülere dayanan, üçüncü kişilere açıklanamayacak ya da onlar nezdinde haklı çıkarılamayacak şüphe iken makul şüphe ise objektif üçüncü kişilerce değerlendirilebilecek somut temellere dayanan şüpheyi ifade etmektedir. Bu nedenle umma ya da umuyor olmak arama için yeterli değildir^{219,220}.

Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde makul şüphe, tanımlanmakla kalınmamış ayrıca bu kavram açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre *"Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir. Makul şüphede, ihbar veya şikayeti destekleyen emarelerin var olması gerekir. Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır. Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağı veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır"*(AÖAY m. 6/-2,3,4,5).

Görüldüğü üzere, makul şüphenin varlığı somut olgulara ve emarelere dayanmalıdır²²¹. Arama neticesinde belirli bir kişinin yakalanacağı ya da belirli bir eşyanın bulunacağını öngörmeyi gerektiren somut olguların varlığı zorunlu olup şüphenin de her durumda somut olgulara dayanması gerekir²²².

Arama tedbirine başvurabilmek için aranan kişi ve/veya delillerin orada bulunduğuyla ilişkin bir şüphe olmalıdır. Şüphe ölçülebilen, belirli bir kavram

²¹⁶ Yıldız H., a.g.e., s.44; Soyaslan, a.g.e., s.307; Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.196.

²¹⁷ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.105.

²¹⁸ Cumhuriyet Şahin; *Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s.331.

²¹⁹ Bıçak, a.g.e., s.613.

²²⁰ Doktrinde bir görüşe göre; aramanın gerçekleştirilmesi için basit şüphe yeterli olacaktır. Bkz. Kunter vd., a.g.e., s.1141; Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., Dp.222, s.104; İbrahim Çiçek; *Arama (Adli ve Önleme Araması)*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2009, s.55. Diğer bir görüşe göre ise, soruşturmaya başlanılabilmesi için gerekli olan basit şüphenin, hükümden önce bir takım temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasına neden olan koruma tedbirlerinden biri olan aramanın uygulanabilmesi için de yeterli olacağının kabul edilmesi düşünülemez. İşlenen suçun niteliği ve ağırlığı ne olursa olsun arama için basit şüpheden daha kuvvetli bir şüphenin varlığı aranmalıdır. Bkz. Ahmet Gökçen, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Basit Elkoyma ve Postada Elkoyma*, DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Ankara 1994; Akt. Yıldız H., a.g.e., s.45.

²²¹ Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.197.

²²² Kızıroğlu, a.g.m., s.149.

değildir; ancak ummadan daha fazla, fakat yeterli ve kuvvetli şüpheden daha az bir anlama sahiptir²²³.

Şüpheli ya da sanık nezdinde delil aramasında, arama kararı verilebilmesi için aranacak suç delillerinin neler olduğunun önceden somut bir şekilde tek tek belirlenmiş olmasına gerek yoktur. Neler olduğu önceden kesin olarak bilinmese dahi genel olarak suçu ve suçluyu ispata yarayacak ve delil değeri taşıyabilecek bulguların, şüpheli veya sanığın üstünde, eşyasında, konutunda ve benzeri yerlerde bulunabileceğine dair makul şüphenin varlığı yeterli olup aynı durum yakalama amacıyla gerçekleştirilen arama için de geçerlidir²²⁴.

Makul şüphede, ihbar ve şikayeti destekleyen emarelerin bulunması ve belirtilen konularda şüphenin somut olay ve olgulara dayanması gerekir. Arama sonucunda failin yakalanacağı ya da delil olabilecek veya müsadereye tabi eşyaların bulunabileceğini öngörmeyi gerektiren somut olguların varlığı gerekir²²⁵. Sıradan şüpheyne sahip bir kolluk görevlisi belirli bir kişiyi gözetleyebilir; ancak bu kişi hakkında arama tedbirine başvurabilmesi için şüphenin makul şüphe seviyesine çıkması gerekir. Belirli bir etnik kökenden gelen kişilerin daha fazla suç işlediklerine dair istatistiki veriler olsa bile bir kişinin bu etnik kökene mensup olması makul şüphe için yeterli olmaz. Aynı şekilde saç tipi, giyim tarzı, sabıka kaydı gibi hususlar da makul şüphe için yeterli olmayacaktır²²⁶. Yine, bir kişinin oto hırsızlığından dolayı sabıka kaydının bulunması, arama yapılabilmesi için tek başına makul şüphe oluşturmazken bu kişinin gece geç bir saatte bir otoparkta görülmesi arama yapılabilmesi için makul şüphe oluşturur²²⁷.

Bir ihbar ya da şikayetin makul şüphe oluşturabilmesi için somut olgulara dayanması gerekir²²⁸. Örneğin, bir kitapçıda korsan kitap satıldığı yönünde ihbarda bulunulmuş olması, makul şüphe açısından burada arama yapılabilmesi için kural olarak, yeterli değildir; çünkü şüphe henüz soyuttur. Bu nedenle söz konusu kitapçıda arama yapılabilmesi için buradan alınmış korsan bir kitaba ilişkin satış fişi ya da oradan alınmış korsan bir kitap somut delil olarak gösterilebilmelidir²²⁹. İhbar

²²³ Özbek vd., a.g.e., Dp.270, s.358.

²²⁴ Kızıroğlu, a.g.m., s.149.

²²⁵ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.105.

²²⁶ Bıçak, a.g.e., s.613.

²²⁷ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.105.

²²⁸ Erdagöz, a.g.e., s.85.

²²⁹ Ünver ve Hakeri, Ceza Muhakemesi..., a.g.e., s.197.

veya şikayette bulunan kişi güvenilirse ve vermiş olduğu bilgiler ayrıntılı ise bu durumda makul şüphenin var olduğu kabul edilir²³⁰. Ancak kişiye güvenilmemesine ya da ihbarı destekleyen detaylı bilgilerin bulunmamasına rağmen kolluğun evvelki bilgi dağarcığı ihbarı doğruluyorsa bu durumda ihbar makul şüphe oluşturur²³¹. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus ise; soyut ihbarların araştırılması, ihbar edilen yerin adresinin sorgulanması ve ihbarda bulunan kişinin suçla ilgisi olup olmadığının tartışılmasının zaruri oluşudur. Aksi halde, kişilerin birbirlerini taciz etmek için kolluk görevlilerini kullanmasının önü açılmış olur²³².

Makul şüphenin mevcut olup olmadığını belirlemek için öncelikle bilgi toplamaya ihtiyaç vardır. Toplanan bilgiler sonucunda şüphe sebebinin var olup olmadığı; varsa şüphe seviyesinin arama yapılabilmesi için yeterli olup olmadığına bakılmalıdır²³³.

Makul şüphe, sıradan bir vatandaşın yapacağı bir değerlendirmeye dayanır. Makul ve orta zekalı çok sayıda kişinin, somut bir olguyu, aynı yönde değerlendirebildikleri durumlarda, bu değerlendirme bir suçla ilgili ise makul şüphenin var olduğu kabul edilir²³⁴. Bu bağlamda arama açısından makul şüphe, makul ve normal bir kişiyi inandırmaya yetecek bilgilerden oluşur. Bu bilgileri öğrenen her hangi bir kişi aramanın yapılacağı yerde şüpheli ya da sanığın veya suçla ilgili bazı eşyaların bulunduğu inanabilmelidir. Buradaki inanma derecesi normal şüpheden daha yoğun olmalı; ancak makul şüpheye yer bırakmayacak derecede inanmayı gerektirecek kadar yoğun bir şekilde delillendirilmiş de olmamalıdır²³⁵.

Makul şüphenin varlığının tespitinde takdir yetkisi, olayla karşılaşan kolluk görevlisindedir²³⁶. Eğer savcının talebi üzerine hakim tarafından arama kararı verilecekse bu durumda takdir yetkisi hakimde olacaktır²³⁷. Ancak bu durumda hakim, kararında makul şüphenin varlığını da gerekçelendirmelidir²³⁸. Makul

²³⁰ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.104.

²³¹ Kunter vd., a.g.e., s.1143.

²³² Aydın M., a.g.e., s.27.

²³³ Kunter vd., a.g.e., s.1142; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.106.

²³⁴ Kunter vd., a.g.e., s.1142.

²³⁵ David Gottlieb, "Amerikan Hukukunda Arama", *Mukayeseli Hukukta Arama, İfade Alma ve Hukuka Aykırı Deliller*, 2. Basım, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Iğul Yayınları, No:10, İstanbul 2007, s.91.

²³⁶ Çiçek, a.g.e., s.55.

²³⁷ Kunter vd., a.g.e., s.1143; Çiçek, a.g.e., s.55.

²³⁸ Can Cihan; "Koruma Tedbiri Olarak Arama-Elkoyma", *İstanbul Barosu Dergisi*, C.88, S.2, 2004, s.216.

şüpheyeye dayanmayan hallerde yapılan arama sonucunda elde edilen deliller hukuka aykırı olacaktır²³⁹.

Cumhuriyet savcısı ya da kolluk amiri tarafından verilen arama kararı bakımından makul şüphenin bulunup bulunmadığı daha sonra denetlenebilecektir. Hakim kararı olmadan yapılan aramalarda yetkili mercinin emrinin hakimnin onayına sunulmasının bir mantığı da budur²⁴⁰.

Arama, sadece şüpheli ya da sanık değil üçüncü kişiler hakkında da uygulanabilen bir koruma tedbiridir. CMK' ya göre şüphelinin ya da sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla diğer bir kişinin de üstü, eşyası, konutu, işyeri ya da ona ait diğer yerler aranabilir (CMK m. 117/1).

Ceza Muhakemesi Kanunu üçüncü kişiler hakkında aramanın yapılabilmesini “*aranılan kişinin veya suçun delillerinin belirtilen yerlerde bulunduğu kabul edilmesine olanak sağlayan olayların varlığına*” bağlamıştır (CMK m. 117/2). Buradaki “*olayların varlığı*” belirli, somut bir delilin bulunacağı şeklinde anlaşılmalı²⁴¹ ve üçüncü kişiler hakkında aramanın yapılabilmesi için en azından şüpheli ya da sanığın veya suç delillerinin bulunduğunu gösteren belirtilerin varlığı aranmalıdır²⁴². Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere kanun, diğer kişiler hakkında arama yapılması için makul şüpheden daha yoğun olarak somut olguların varlığını aramaktadır. Bu nedenle basit bir tahmin ya da umma üçüncü kişiler nezdinde arama yapılması için yeterli olmayacaktır²⁴³. Hatta bir görüşe göre, bu kişiler hakkında arama için kuvvetli şüphe ve kuvvetli tahmin gerekir; zira burada suçla ilgisi olmayan bir kişi aramaya maruz kalmaktadır²⁴⁴. Ancak çok kuvvetli şüphe ve tahminlerin varlığına rağmen aramada amaca ulaşamaması da mümkündür. Diğer bir deyişle, yapılan tahmin çok güçlü olgulara dayansa bile, her tahminde olduğu gibi burada da yanılma ihtimali her zaman vardır. Bu nedenle aramanın amacına ulaşamaması durumunda aramanın hukuka aykırı olduğu ileri sürülemez²⁴⁵.

Görüldüğü üzere CMK, soruşturma ya da kovuşturma konusunu oluşturan

²³⁹ Kunter vd., a.g.e., s.1143; Çiçek, a.g.e., s.55.

²⁴⁰ Ali Kemal Yıldız; “Mevzuatımızdaki Son Değişiklikler ve Özellikle Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği Çerçevesinde Arama ve Uygulanması”, *Polis Dergisi*, S.36 Temmuz/Ağustos/Eylül 2003, s.252.

²⁴¹ Özbek vd., a.g.e., s.361.

²⁴² Toroslu ve Feyzioğlu, a.g.e., s.243.

²⁴³ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.105.

²⁴⁴ Soyaslan, a.g.e., s.307.

²⁴⁵ Süheyl Donay; *Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi*, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s.192.

fiille her hangi bir ilgisi bulunmayan kişiler hakkında yapılacak arama için şüpheli ve sanığa nazaran daha sıkı şartlar aranmaktadır²⁴⁶. Kanunkoyucunun, üçüncü kişilerin aranması bakımından daha yoğun bir şüphe araması yerindedir. Çünkü şüpheli veya sanık ile suç işleme şüphesi altında olmayan bir kişinin aranması ihtimali karşılaştırıldığında, suç işleme şüphesi altında olmayan kişinin uğrayacağı manevi zarar ve aşagılanma duygusu daha fazladır²⁴⁷.

CMK'nın 117'nci maddesinin üçüncü fıkrası, bu maddeye göre diğer kişiler nezdinde yapılacak aramanın “*olaylarına varlığına bağlı*” olduğu kuralına istisna getirmiştir²⁴⁸. Söz konusu hükme göre “ *Bu sınırlama, şüphelinin veya sanığın bulunduğu yerler ile izlendiği sırada girdiği yerler hakkında geçerli değildir*”. Örneğin, suçüstü hali söz konusu olduğunda yapılan sıcak takipte, şüphelinin üçüncü bir kişinin konutuna girmesi ya da suç aletini veya başka bir delili üçüncü bir kişinin konutuna atması halinde buralarda da arama yapılabilecektir²⁴⁹. Artık bu durumlarda arama yapılabilmesi için çok güçlü tahmine ihtiyaç yoktur; çünkü burada artık bir tahmin değil, kesin olarak saptanmış bir olgu söz konusudur²⁵⁰.

CMK m. 117/3'e göre aramaya konu olabilecek yerler konut, iş yeri ya da sair bir yer olabilir. Eğer bu yerler üçüncü kişilere aitse, buraların aranmasında makul şüphe yeterli olacak ve arama için daha kuvvetli bir şüphenin varlığı aranmayacaktır²⁵¹. Bu halde arama yapılabilmesi için takip edilen şüpheli ya da sanığın aranacak yere girdiğine dair kesinlik aranacaktır²⁵². Ancak bunun için o yerin şüphelinin ya da sanığın izlendiği sırada girdiği bir yer olması gerekir²⁵³.

2.3.1.3. Yeterli Şüphe

Başlangıç şüphesi ile başlayan soruşturmada savcı, delilleri değerlendirirken yapılacak duruşma sonucunda sanığın mahkum olma ihtimalinin beraat etme ihtimaline göre daha kuvvetli olduğu sonucuna varması durumunda yeterli şüphe var

²⁴⁶ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.105; Kiziroğlu, a.g.m., s.144.

²⁴⁷ Eryılmaz, a.g.e., s.147.

²⁴⁸ Özbek vd., a.g.e., s.361.

²⁴⁹ Öztürk vd., a.g.e., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., s.105; Gülşen, a.g.e., s.2.

²⁵⁰ Donay, CMK Şerhi, a.g.e., s.192.

²⁵¹ Özbek vd., a.g.e., s.361.

²⁵² Soyaslan, a.g.e., s.307-308.

²⁵³ Özbek vd., a.g.e., s.361.

demektir²⁵⁴. Diğer bir deyişle, yeterli şüphe %51 mahkumiyet olasılığının varlığı durumunda söz konusu olur²⁵⁵. Bu durumda savcının kamu davası açması gerekir. Zira soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluştuyorsa savcının kamu davası açılması amacıyla iddianame hazırlaması zorunludur (CMK m. 170/2). Görüldüğü üzere, yeterli şüphenin bulunması kamu davası açılabilmesinin ön şartlarından birini oluşturmaktadır²⁵⁶.

2.3.1.4. Kuvvetli Şüphe

Kuvvetli şüphe, mevcut delillere göre yapılacak yargılama sonucunda sanık hakkında mahkumiyet kararı verilmesinin, kuvvetli bir ihtimal olduğu kanaatini uyandıran şüphedir²⁵⁷. Kuvvetli şüphe, yeterli şüphenin bir üst seviyesi olup bu halde mahkumiyet olasılığı çok yüksektir²⁵⁸.

Ceza Muhakemesi Kanunu, bazı koruma tedbirlerinin uygulanmasını kuvvetli şüphe şartına bağlamıştır. Örneğin, tutuklama (CMK m. 100), gizli soruşturmacı görevlendirilmesi (CMK m. 139), teknik araçlarla izleme (CMK m. 140), iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması (CMK m. 135) koruma tedbirlerine başvurulabilmesi için kuvvetli şüphenin varlığının aranacağı kanunda açıkça belirtilmiştir. CMK'nın kamu davası açılması için yeterli şüphe ile yetinirken yukarıda sayılan koruma tedbirlerinin uygulanabilmesinde kuvvetli şüphe aramasının nedeni, bu koruma tedbirlerinin kişi özgürlüğünü kaldıran tedbirler olmasıdır. Oysa hakkında kamu davası açılması, sanığın özgürlüğünü elinden almaz²⁵⁹.

2.3.2. Hakim Kararı veya Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Yetkili Mercinin Yazılı Emrinin Bulunması

Anayasa'nın özel hayatın gizliliğine ilişkin 20'nci maddesinde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan mercinin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel

²⁵⁴ Özbek, a.g.e., s.61; Ercan, a.g.e., s.210.

²⁵⁵ Feridun Yenisey, "CMK soruşturma Evresi ve Amerikan Hukukunda Arama, İfade Alma ve Kolluk Aşamasında Müdafiden Yararlanma Hakkı", *Mukayeseli Hukukta Arama, İfade Alma ve Hukuka Aykırı Deliller*, 2. Basım, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi İgul Yayınları, No:10, İstanbul 2007, s.14

²⁵⁶ Yıldız H., a.g.e., s.43.

²⁵⁷ Özbek, a.g.e., s.62; Yıldız H., a.g.e., s.43.

²⁵⁸ Yenisey, CMK soruşturma Evresi..., a.g.e., s.14.

²⁵⁹ Özbek, a.g.e., s.62

kağıtları ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara elkonulamayacağı belirtilmiştir. Anayasa'nın konut dokunulmazlığına ilişkin 21'nci maddesinde ise usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve buradaki eşyalara elkonulamayacağı ifade edilmiştir. CMK'nın 119'uncu maddesinde ise, *“Hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler”* denilmektedir. Hem Anayasa'nın 20 ve 21'nci maddeleri hem de CMK'nın 119'uncu maddesi birlikte değerlendirildiğinde, arama için kural olarak hakim kararı, gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda ise kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emrinin bulunmasının, aramanın bir şartı olarak düzenlendiği görülür²⁶⁰. Arama kararı ya da arama emrinde kolluğa sadece arama yapma yetkisi verilebileceği gibi elde edilen şeylere elkoyma veya şüpheliyi yakalama yetkisi de verilebilir²⁶¹.

2.3.2.1. Hakim Kararının Bulunması

Aramaya karar verme yetkisi kural olarak hakime aittir (AY m. 20, 21, CMK m. 119/1, AÖAY m.7/1). Arama tedbirine hakim tarafından karar verilmesi kuralının sebebi, aramanın temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan bir müdahale olmasıdır²⁶². Bu durum hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Hakim kararını verirken kanuna uygunluk yanında amaca uygunluğu da dikkate alır. Gerçekten de arama kararı verilmesi, kamunun menfaatleri ile bireyin menfaatleri arasındaki dengeyi gözeterek kişinin, bazı temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilip edilemeyeceğine karar verilmesi nedeniyle alınması zor bir karardır²⁶³. Bu nedenle arama koruma tedbirine karar verilebilmesinin hakim kararına bağlanması, bireyler için önemli bir güvence oluşturur²⁶⁴.

Hakim tarafından arama kararı verilebilmesi için CMK'nın 116 ve 117'nci maddelerinde yer alan şartların varlığı gerekir. Eğer söz konusu şartlar mevcut

²⁶⁰ Yıldız H., a.g.e., s.48.

²⁶¹ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.322.

²⁶² Bıçak, a.g.e., s.614; Yenisey ve Nuhoglu, a.g.e., s.547.

²⁶³ Özbek, a.g.e., s.68; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.70.

²⁶⁴ Bıçak, a.g.e., s.614.

değilse hakim, arama kararı verememelidir; verirse bu durumda karar, hukuka aykırı olacaktır²⁶⁵. Ayrıca aramaya maruz kalan kişinin aramaya rıza göstermesi durumunda dahi arama kararına ihtiyaç vardır. Çünkü bu durumda rıza her hangi bir şekilde sağlanıp kanundaki şartlar dolanılarak adil yargılanma ilkesine aykırılık oluşabilecektir²⁶⁶.

Aramaya hangi hakimin karar vereceği hakkında kanunda açık bir düzenleme bulunmaması nedeniyle göreve ilişkin genel kurallar çerçevesinde soruşturma sırasında bu işlemin yapılacağı yerin sulh ceza hakimi (CMK m. 162/1, AÖAY m. 4); kovuşturma sırasında ise işin esasına bakan mahkeme, arama kararı verir²⁶⁷. Kovuşturma sırasında davaya bakan mahkeme, arama işleminin nerede yapılacağına bakılmaksızın arama kararı verme yetkisine sahiptir²⁶⁸.

Arama kararının verilmesi belirli bir süreç sonunda gerçekleşir. Kolluk, arama kararı verilmesini talep ettiği durumlarda, makul şüphe sebeplerini içeren ayrıntılı ve gerekçeli bir rapor hazırlayarak savcıya başvurur (AÖAY m. 7/1). Kolluktan savcıya gelen raporda aramanın makul şüphesi, CMK'nın 116'ncı maddesi ve AÖAY'nin 6'ncı maddesinde belirtilen olgular üzerinden gerekçesi ile değerlendirilmiş olmalıdır²⁶⁹. Çünkü arama, kişilerin özel yaşamına önemli bir müdahaledir. Özellikle kolluk tarafından yapılması halinde arama talebinin, çok önemli gerekçelere bağlanması ve arama yapılmaması durumunda delillerin kaybolma tehlikesi bulunmalıdır. Bu nedenle basit bir şüphe ile kişilerin aramaya tabi tutulması söz konusu olamaz²⁷⁰.

Cumhuriyet savcısı, arama için önüne gelen raporu inceler ve raporda arama için makul şüphenin varlığını gösteren delillerin, talep edilen arama için gerekli şartları taşıyıp taşımadığına karar verir²⁷¹. Cumhuriyet savcısı, raporu inceledikten sonra arama için gerekli şartların oluştuğunu ve kolluğun talebinin hukuka uygun olduğu kanaatine varırsa²⁷², gecikmesinde sakınca varsa kendisi yazılı arama emri verir; yoksa hakimden arama kararı verilmesini talep edecektir²⁷³. Savcı, arama için

²⁶⁵ Özbek vd., a.g.e., s.377.

²⁶⁶ Özbek vd., a.g.e., s.377.

²⁶⁷ Kızıroğlu, a.g.m., s.151; Özbek, a.g.e., s.68; Kunter vd., a.g.e., s.1229;

²⁶⁸ Aydın M., a.g.e., s.29.

²⁶⁹ Kunter vd., a.g.e., s.1230.

²⁷⁰ Donay, CMK Şerhi, a.g.e., s.186.

²⁷¹ Yıldız H., a.g.e., s.49.

²⁷² Eryılmaz, a.g.e., s.151.

²⁷³ Çiçek, a.g.e., s.54.

gerekli şartların oluşmadığı kanaatine varırsa bu durumda, her ne kadar arama talebini reddedebileceğine ilişkin CMK ve AÖAY’de hüküm bulunmasa da CMK’nın 160 ve 161’nci maddelerine istinaden soruşturma sırasında şüphelinin haklarını koruma yükümlülüğünün bir gereği olarak red kararı verebilecektir²⁷⁴.

Hakim, kendisine intikal eden arama talebini içeren dosyayı inceleyerek aramanın şartlarının gerçekleştiği sonucuna varırsa, arama kararı verecek aksi halde arama talebini reddedecektir²⁷⁵. Unutulmamalıdır ki arama tedbirine başvurulması bir kural değil, istisnadır²⁷⁶. Hakim, arama kararı vermekte gecikirse, Cumhuriyet savcısının kendiliğinden yazılı arama emri verebileceği doktrinde ileri sürülmektedir²⁷⁷.

Eğer hakim arama kararı verecekse, kararında makul şüpheyi doğuran olguyu değerlendirmesi gerekir²⁷⁸. Değerlendirmeden arama kararı vermesi durumunda karar, hukuka aykırı olacak ve bu kararın uygulanması suretiyle elde edilen deliller de hukuka aykırı delil kabul edilecektir²⁷⁹. Arama kararı dosya üzerinden verilen bir karardır ve arama kararı verilen bir oturumda müdafinin hazır bulunmayı isteme hakkı yoktur²⁸⁰.

Hakimin arama talebini reddetmesi durumunda savcı, arama emri vererek arama yaptıramayacağı gibi kendisi de arama yapamaz. Ancak red kararından sonra yeni vakıa ve emarelerin ortaya çıkması durumunda yeniden hakimden arama kararı talep edebilir²⁸¹. Ceza Muhakemesi Kanunu’nda aramaya özgü bir itiraz yolu düzenlenmemiştir. Eğer arama ya da red kararı hakim tarafından verilmişse, bu kararlara karşı CMK’nın 261 ila 271’inci maddelerinde belirtilen mercilere itiraz edilebilir. Ancak arama kararına itiraz edilmesi kural olarak aramayı durdurmaz. Eğer karar, yargılamayı yapan mahkeme tarafından verilmişse bu karar tek başına itiraz konusu edilemeyip, ancak esas hükümle birlikte temyiz edilebilir²⁸².

Hakimin vereceği arama kararının şekli konusunda ne CMK’da ne de AÖAY’de her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, arama kararı

²⁷⁴ Yıldız H., a.g.e., s.50.

²⁷⁵ Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.550; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.73.

²⁷⁶ Ersan Şen; “Avukat, Hakim ve Savcıların Aranması”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, 2013, s.335.

²⁷⁷ Çiçek, a.g.e., s.54.

²⁷⁸ Cihan, a.g.m., s.216.

²⁷⁹ Kunter vd., a.g.e., s.1230.

²⁸⁰ Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.550; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.73.

²⁸¹ Eryılmaz, a.g.e., s.151.

²⁸² Çiçek, a.g.e., s.54; Gülşen, a.g.e., s.4.

kural olarak yazılı olmakla beraber acele hallerde sözlü olarak örneğin telefonla da verilebilir. Ancak bu durumda arama kararı sonradan yazılı hale getirilmelidir²⁸³. Diğer bir görüşe göre, aramaya karar vermeye yetkili tüm merciler bakımından ortak şart, arama kararı ya da emrinin yazılı olmasıdır. Bu nedenle de arama kararı mutlaka yazılı olmalıdır²⁸⁴.

Arama kararında aramanın sebebini oluşturan fiil, aranacak kişi, eşya, aramanın yapılacağı konut ya da diğer yerlerin adresi, kararın geçerli olacağı süre açıkça belirtilmelidir (CMK m. 119/2). Hakim, arama kararında aramanın sınırlarını iyice belirlemeli; arama yetkisinin sınırlarını tam olarak ortaya koymalıdır. Eğer aramanın çerçevesi suç iddiası dışında belirlenirse ilgilinin özel hayatının korunması ilkesi ve hatta aramaya hakim olan bütün ilkeler ihlal edilmiş olur. Bu nedenle genel, götürü bir arama kararı hukuka aykırı olacaktır²⁸⁵. Ayrıca kararda aksi belirtilmedikçe her bir arama kararı, belirli bir arama işlemi için bir defa geçerli olacaktır²⁸⁶. Ancak tek bir arama kararının birden fazla ve fakat birbirinden farklı aramayı içermesi, kararda bu husus açıkça belirtilmek şartıyla mümkündür²⁸⁷.

CMK'nın 119'uncu maddesinde arama kararında nelerin belirtilmesi gerektiği sayılmıştır. AÖAY'de bunlara ek olarak aranılacak eşyanın elde edilmesi durumunda bu eşyaya elkonulup konulmayacağının da kararda açıkça gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir (AÖAY m. 7/7). Yönetmelikteki bu düzenleme ile arama kararı artık elkoyma kararını da içerir hale gelmiştir. Ancak kanunda düzenlenmiş bulunmayan ve temel hak ve özgürlüklere müdahaleye yönelik olan bu düzenleme Anayasa'ya aykırıdır²⁸⁸.

Hakim ya da mahkemenin yetki sınırları dışında arama kararı verip veremeyeceği hususunda CMK'da özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Cumhuriyet savcısının hakimden karar istemini düzenleyen CMK'nın 162'nci maddesinde yer alan *“Cumhuriyet savcısı, ancak hakim tarafından yapılabilecek olan bir soruşturma işlemine gerek görürse, istemlerini bu işlemin yapılacağı yerin sulh ceza hakimine bildirir. Sulh ceza hakimi istenilen işlem hakkında, kanuna uygun olup olmadığını inceleyerek karar verir ve gereğini yerine getirir”* hükmü ve

²⁸³ Bıçak, a.g.e., s.615; Özbek, a.g.e., s.69.

²⁸⁴ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.106.

²⁸⁵ Özbek vd., a.g.e., s.378.

²⁸⁶ Eryılmaz, a.g.e., s.151.

²⁸⁷ Özbek vd., a.g.e., s.380.

²⁸⁸ Özbek vd., a.g.e., s.378.

aramanın da kural olarak hakim kararıyla gerçekleştirilen bir koruma tedbiri olduğu göz önüne alındığında aramanın, işlemin yapılacağı yer sulh ceza hakiminden talep edileceği ve aramaya karar verme yetkisinin de yine aynı hakimde olduğu görülür²⁸⁹.

Arama kararı ya da arama emri süreli bir yetki sağlar²⁹⁰. Yukarıda ifade edildiği gibi arama kararında, kararın ne kadar süre ile geçerli olacağı belirtilecektir. Aradan geçen süre içerisinde makul şüphe ortadan kalkmış olabilir. Bu nedenle aramanın, kararın verildiği tarihten itibaren başlayan ve kısa olması tercih edilen belirli bir süre içinde yapılması gerekir²⁹¹. Kanunda arama karar ya da emrinin ne kadar süre içinde yerine getirilmesi gerektiği konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Süre, her bir somut olay bakımından aramanın makul bir süre içinde yerine getirilmesini sağlayacak bir şekilde belirlenmelidir²⁹². Bununla beraber genel, kapsayıcı ve örneğin bir hafta, bir ay gibi geniş bir zaman dilimini kapsayacak şekilde arama kararı verilemez²⁹³.

Doktrinde bir görüş, hakim tarafından verilen tutuklama kararı, zorla getirme kararı ve hakim tarafından verilen yakalama emrinin üstü kapalı birer arama kararı olduğunu ve söz konusu kararların aramayı da içerdiğini ileri sürmektedir²⁹⁴. Diğer bir görüş ise tutuklama, zorla getirme ve yakalama kararlarının arama kararı yerine geçemeyeceğini ileri sürmektedir²⁹⁵. Bu görüşe göre, her ne kadar hakim yakalama ya da tutuklama kararı verirken en az arama kararındaki kadar titiz hareket etse de ya da tutuklama ve yakalama için gereken kuvvetli şüphe, arama için varlığı aranan makul şüphe standardından daha yüksek olsa da arama ayrı bir müessesedir ve arama ile müdahale edilen hak başkadır. Yakalama ile müdahale edilen hak kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı iken arama ile müdahale edilen temel hak, özel hayatın gizliliğine saygı duyulmasını isteme hakkıdır. Dolayısıyla da arama kararı için şartların var olup olmadığının her bir olayda ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Aksi halde kolluk, yakalama kararında adı geçen kişinin yakalanabilmesi için bu kişinin konutunda, iş yerinde ya da diğer yerlerde arama kararına ihtiyaç duymadan dilediği zaman arama yapabilecektir. Bu noktada dikkate alınması gereken husus, bu yerlerde aranılan

²⁸⁹ Yıldız H., a.g.e., s.53.

²⁹⁰ Aydın M., a.g.e., s.35.

²⁹¹ Yenisey ve Nuhoglu, a.g.e., s.550.

²⁹² Özbek vd., a.g.e., s.378.

²⁹³ Aydın M., a.g.e., s.35.

²⁹⁴ Kunter vd., a.g.e., s.1229; Özbek vd., a.g.e., s.379.

²⁹⁵ Eryılmaz, a.g.e., Dp.271, s.150-151.

kişinin dışında başka birilerinin de yaşıyor olabilmesidir. Bu nedenle de ayrı bir hakim kararı olmadan aynı evi paylaşan kişilerin özel hayatına yapılan müdahalenin hukukiliğini açıklamak oldukça zordur²⁹⁶. Ayrıca, yakalama kararının, aynı zamanda arama kararı yerine geçeceğinin kabulü, kolluğa sınırsız bir yetki verilmesi anlamını taşır²⁹⁷. Danıştay da bu görüşü kabul etmiş ve AÖAY'nin 8'inci maddesinin "a" bendindeki arama kararına gerek olmadan yakalama, tutuklama ve zorla getirmeye izin veren hükmün iptaline karar vermiştir²⁹⁸.

Arama kararında, aramanın yapılacağı yerin adresinin açıkça belirtilmesi zorunludur (CMK m. 119/2-b). Her bir konut için ayrı ayrı arama kararı verilir. Bu nedenle bir apartmandaki bütün konutlar ya da bir mahalledeki tüm konutlar için arama kararı verilemez. Bununla birlikte bina ya da kapı numarasındaki hatalar gibi basit hatalar yapılması, arama kararını hukuka aykırı hale getirmez²⁹⁹.

Mukayeseli hukuka baktığımızda Almanya, İngiltere ve Fransa gibi birçok Avrupa ülkesinde de arama tedbiri kural olarak hakim kararına bağlanmıştır³⁰⁰. Ancak gecikmede sakınca bulunan hallerde hakim kararı ya da yetkili merciin emri olmadan kolluk görevlilerinin de arama yapmaya yetkili oldukları görülmektedir³⁰¹.

2.3.2.2. Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Yetkili Merciiin Yazılı Emrinin Bulunması

Anayasa'nın özel hayatın gizliliğini düzenleyen 20'nci maddesi ile konut dokunulmazlığını düzenleyen 21'nci maddesinde aramanın kural olarak hakim kararı ile gerçekleştirilebileceği; ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri ile arama yapılabileceğine yer verilmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119'uncu maddesinde yetkili mercilerin kimler olduğu *"...gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise, kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler"* hükmü ile ortaya konulmuştur. Bu çerçevede, hakim kararı dışında Cumhuriyet savcısının ya da ona ulaşamayan durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile de arama yapılabilecektir³⁰².

²⁹⁶ Eryılmaz, a.g.e., Dp.271, s.150-151.

²⁹⁷ Özbek vd., a.g.e., s.379-380.

²⁹⁸ Dn. 10. D. T: 13.03.2007, E.2005/6392, K.2007/948. Karar için Bkz. Erdagöz, a.g.e., s.95.

²⁹⁹ Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.550.

³⁰⁰ Erdagöz, a.g.e., s.98.

³⁰¹ Mukayeseli hukukta hakim kararı ya da yetkili merciin emri olmadan kolluk görevlilerinin arama yapma yetkisine ilişkin örnekler için Bkz. Çamlıbel, a.g.m., s.327-328.

³⁰² Soyaslan, a.g.e., s.309.

2.3.2.2.1. Gecikmede Sakınca Bulunan Hal

CMK, Cumhuriyet savcısına ya da kolluk amirine ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde arama emri verme yetkisi tanımıştır³⁰³. Gecikmeden maksat, arama kararı alınması için hakime başvurulması nedeniyle meydana gelecek zaman kaybının aramayı güçleştirmesi, etkisizleştirmesi ve hatta imkansız hale getirmesidir³⁰⁴.

Gecikmede sakınca bulunan hal deyimi, AÖAY'nin 4'ncü maddesinde *“derhal işlem yapılmadığı takdirde suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi olasılığının ortaya çıkması ve gerektiğinde hakimden karar almak için vakit bulunmaması”* olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla gecikmede sakınca bulunan halden bahsedilebilmesi için hakime başvurup karar alındığı takdirde aramanın uygulanamaz duruma gelmesi ya da uygulansa bile aramadan beklenen faydanın sağlanamaması söz konusu olmalıdır³⁰⁵.

Aramanın amaçları bakımından bir zarar doğması beklenmiyorsa, diğer bir deyişle, delillerin kaybolması ya da şüpheli veya sanığın kaçma tehlikesi ya da kimliğinin tespit edilememesi tehlikesi bulunmuyorsa gecikmede tehlike de yok demektir. Ancak böyle bir zarar mümkün ve ihtimal dahilinde ise gecikmede tehlike vardır³⁰⁶. Buna göre, varsayıma dayalı düşünceler, günlük mesleki tecrübe ve duruma bağlı ummalar gecikmede tehlike olduğunun gerekçesini oluşturamaz³⁰⁷.

Verilen bir arama emrinden hakime ulaşmak konusunda arama emri veren savcı ya da kolluk amiri tarafından girişimde bulunup bulunulmadığının anlaşılabilir olması gerekir. İmkan dahilinde olmasına rağmen, eğer savcılık ya da kolluk arama emri düzenlenmeden önce yetkili hakime telefonla ulaşmayı denememişlerse gecikmede tehlike bulunduğu iddiası reddedilmelidir. Gecikmede tehlike bulunduğu gerekçesiyle hareket eden kolluk memurunun hangi nedenlerle bunu kabul etmiş olduğunun gerekçelerini oluşturarak belgelemesi gerekir.

Gecikmesinde sakınca bulunan bir halin bulunup bulunmadığı konusunda takdir yetkisinin kimde olduğu konusunda mevzuatımızda herhangi bir düzenleme

³⁰³ Kunter vd., a.g.e., s.1231.

³⁰⁴ Özbek, a.g.e., s.73.

³⁰⁵ Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.107.

³⁰⁶ Özbek, a.g.e., s.73-74.

³⁰⁷ Özbek vd., a.g.e., s.381.

bulunmamaktadır. Böyle bir halin mevcudiyeti konusunda takdir yetkisi somut olayda arama emrini verecek olan mercide olmakla birlikte, bu kararın yerindeliğini ve hukukiliğini denetleme yetkisi itiraz merciindedir. Diğer bir deyişle, Cumhuriyet savcısı ya da ona ulaşamadığı durumlarda kolluk amiri, kendisinden arama emri talep edildiğinde, derhal arama emri verilmediği taktirde suçun delillerinin kaybolması, şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi tehlikesinin bulunduğu kanaat getirirse arama emri verecektir. Eğer böyle bir durumun söz konusu olmadığı kanaatine varılırsa bu durumda hakimden arama kararı verilmesi talep edilecektir³⁰⁸.

Devletin suçla mücadelesi bakımından gecikmede sakınca bulunan hallerde savcı ya da ona ulaşamayan durumlarda kolluk amirine yetki verilmesi hususu kamu düzenine dayanmaktadır. Bununla birlikte, aramayı gerçekleştirecek olan kolluk, aramayı bir hakim kararına dayandırabildiği oranda insan haklarına daha saygılı olacağı gibi keyfilikten de uzaklaşmış olacaktır. Kolluğun, özellikle şüpheli ve delillerin nerede olduğunu bildiği durumlarda hakim kararı ile arama yapması tek yol olmalıdır³⁰⁹.

Gecikmede sakınca bulunan hallerde savcı ve kolluk amirine arama emri verme yetkisi tanıyan CMK'nın 119'uncu maddesi her ne kadar belirli bir ihtiyacı karşılarsa da bu hüküm, son derece dikkatli ve titiz bir şekilde uygulanmalıdır. Zira arama, bir yargı kararından önce hak ve özgürlükleri askıya alan bir koruma tedbiridir. Gecikmede sakınca bulunması terimi ise son derece geniş ve müphem ifadesiyle kötüye kullanılmaya elverişlidir. Esasen her bir arama için gecikmede sakınca bulunduğu söylenebilir. Bu nedenle hakimlere bu tür emirlerin denetlenmesi bakımından büyük iş düşmektedir³¹⁰. Ancak uygulamada çoğu kez aslında böyle bir durum olmamasına rağmen gecikmede sakınca bulunan hal varmış gibi Cumhuriyet savcıları ve kolluk amirleri tarafından arama emri verildiği görülmektedir³¹¹.

Diğer yandan mümkün olduğunca arama kararı için hakime ulaşılması zorunluluğu getiriliyor ve gecikmede sakınca bulunması kriterinin kullanılması azaltılmak isteniyorsa, “*her zaman ulaşılabilir olan hakim*” kurumunun mutlaka oluşturulması gerekir. Arama ile ihlal edilebilecek hak ve özgürlükler anayasa ile

³⁰⁸ Yıldız H., a.g.e., s.55.

³⁰⁹ Özbek vd., a.g.e., s.381.

³¹⁰ Özbek, a.g.e., s.74-75.

³¹¹ Erdagöz, a.g.e., s.102.

güvence altına alındığı için bu ihlallere olanak vermeyecek kurumların oluşturulması da bir anayasal yükümlülüktür³¹².

2.3.2.2.2. Cumhuriyet Savcısının veya Cumhuriyet Savcısına Ulaşılamayan Hallerde Kolluk Amirinin Yazılı Emrinin Bulunması

Arama koruma tedbirinin niteliği gereği her zaman hakimden karar almaya yetecek zaman bulunmayabilir. Bunun yanında mahkemelerin işleyişindeki kurallar, çalışma saatleri gibi nedenlerle de hakim kararı alma imkanı söz konusu olmayabilir³¹³. Ceza Muhakemesi Kanunu, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamayan durumda ise kolluk amirinin arama emri vermesini kabul etmiştir (CMK m. 119/1). Belirtmek gerekir ki; savcı ya da kolluk amiri, arama kararı veremez. Arama kararını, sadece hakim verebilir. Savcı ya da kolluk amiri ancak arama emri verebilir³¹⁴.

Gerek Anayasa'nın 20 ve 21'nci maddeleri gerekse CMK'nın 119'uncu maddesi hükmü gereğince, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısı ve kolluk amiri tarafından verilecek arama emirlerinin yazılı olması gerekir. Her ne kadar Cumhuriyet savcısının acele hallerde kolluğa sözlü emir verme yetkisi (CMK m. 161) olsa da sözlü olarak arama emri verilmesi söz konusu olmaz³¹⁵. Arama emrinin önce sözlü olarak verilip daha sonra yazı ile teyit edilmesi de mümkün değildir³¹⁶. Yargıtay da bir kararında Cumhuriyet savcısının yazılı arama emrinin denetime olanak sağlayacak şekilde dosyada hazır bulundurulmamasının bozmayı gerektireceğini ifade etmiştir³¹⁷. Savcının vermiş olduğu arama emrine itiraz mümkündür. Ancak yapılan itiraz kural olarak aramayı durdurmaz³¹⁸.

Arama emrinin yazılı olmasının birincisi, aramanın hukuka uygunluğu şartını sağlaması; ikincisi, hukuka uygunluğu aramaya maruz kalan kişiye bildirmesi olmak

³¹² Özbek vd., a.g.e., s.381-382.

³¹³ Aydın M., a.g.e., s.30.

³¹⁴ Özbek vd., a.g.e., s.381.

³¹⁵ Doktrinde Kızıroğlu, gecikmesinde sakınca bulunan hal özelliği de dikkate alındığında, kayda geçen telsiz aracılığıyla verilen sözlü emirde yazılılık şartının yerine getirilmiş sayılması gerektiğini ileri sürmektedir. Bkz. Kızıroğlu, a.g.m., s.153; Şen ise, somut olayın özellikleri sebebiyle kolluk görevlilerinin hakim kararı ya da yazılı emir olmaksızın şüpheli kişilerin üzerini, eşyasını ya da aracını arayabilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Bkz. Şen, a.g.m., s.336.

³¹⁶ Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.550.

³¹⁷ Y. 8. Cz. D. T: 31.03.2009, E.2007/8242 K.2009/5028. <https://legalbank.net/belge/y-8-cd-e-2007-8242-k-2009-5028-t-31-03-2009-arama-karari/649294>, 25.03.2019.

³¹⁸ Çiçek, a.g.e., s.54.

üzere iki işlevi bulunmaktadır³¹⁹. Hakim, savcı ve kolluk amiri tarafından verilen arama karar ve emirlerinin yazılı olarak hazırlandıktan sonra karar ya da emrin aramayı yapacak kolluk memurlarına ulaştırılması gerekir. Çünkü AÖAY'nin 30'uncu maddesi uyarınca arama öncesinde arama kararı veya arama emrinin ilgiliye gösterilmesi zorunludur³²⁰.

Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde eğer savcıya ulaşamıyorsa, kolluk amirinin yazılı emri üzerine de arama yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri üzerine arama yapılabilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar; gecikmede sakınca olması ve Cumhuriyet savcısına ulaşamamasıdır³²¹. Savcıya ulaşamaması aslında istisnai durumlarda söz konusu olur. Zira AÖAY'nin 7'nci maddesi uyarınca Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından arama ile ilgili kararları vermek amacıyla yirmi dört saat süreyle nöbetçi savcı görevlendirilir³²². Kolluk amiri tarafından verilen arama emirlerinin yazılı olması zorunlu olmasına rağmen Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında kolluk amiri tarafından sözlü arama emri verilmesini hukuka uygun kabul etmiştir³²³.

Kolluk amiri, AÖAY'nin 4'üncü maddesinde *“konuyla ilgili yetkili ve görevli olan kolluk biriminin amiri”* olarak ifade edilmişken; kolluk ise aynı maddede *“jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlileri”* olarak tanımlanmıştır. CMK'nın 161'inci maddesine göre en yüksek kolluk amiri, il ve ilçe emniyet müdürleri, il ve ilçe jandarma komutanları olabilir. Bu bağlamda kolluk amirleri de söz konusu müdürlere bağlı personeldir. İlgili kurumların yönetmeliklerine göre emniyet müdür yardımcısı, şube müdürü, karakol amir veya komiseri, jandarma karakol komutanı, kolluk amiri olarak kabul edilmektedir³²⁴.

Kolluk amirinin yazılı emri üzerine yapılacak aramaya konu olabilecek yerlerin kapsamı, hakim ve savcılara göre sınırlı tutulmuştur. Kolluk amirine, konutta, işyerinde veya kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama emri verme yetkisi tanınmamıştır (AÖAY m. 7/6)³²⁵. Söz konusu yerlerde arama, sadece hakim

³¹⁹ Yıldız H., a.g.e., s.56.

³²⁰ Eryılmaz, a.g.e., s.153.

³²¹ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.322. Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.107.

³²² Doktrinde Donay, nöbetçi Cumhuriyet savcısına her zaman ulaşabilme imkanı bulunduğundan hareketle CMK'da “Cumhuriyet savcısına ulaşamaması” kavramına yer verilmesini eleştirmektedir. Bkz. Donay, CMK Şerhi, a.g.e., s.195.

³²³ YCGK, T: 15.03.2015, E.2005/10-15, K.2005/29, Karar için Bkz. Aydın M., a.g.e., s.266-276.

³²⁴ Soyaslan, a.g.e., s.309.

³²⁵ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.322.

kararı ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının yazılı emri ile yapılabilir. Ancak 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda öngörülen suçlar bakımından özel konutlar ile bunların eklentilerinde hakim kararı olmadıkça arama yapılamaz (AÖAY m. 7/4)³²⁶.

Görüldüğü üzere, kolluk amirinin arama emri verme yetkisi, sadece gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcıya ulaşamadığı hallerle sınırlı olup kolluk amirinin vereceği arama emri de sadece kişilerin üstü ve eşyaları ile kamuya açık alanlara ilişkin olabilir. Buna karşılık konut, işyeri veya kamuya açık olmayan kapalı alanlarda hakim kararı ya da gecikmede sakınca bulunan hallerde savcının yazılı emri gereklidir³²⁷.

Anayasa'da yetkili merci tarafından verilen arama emirlerinin yirmi dört saat³²⁸ içinde hakim onayına sunulması gerektiği ve hakim de kararını, elkoymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklaması gerektiği (AY m. 20, 21) belirtilmiş olmasına rağmen CMK'da sadece kolluk amirinin, yazılı emri üzerine yapılan aramanın sonuçlarını Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirileceğine yer verilmiş (CMK m. 119); ancak savcı ya da kolluk amiri tarafından verilen yazılı arama emirlerinin hakim onayına sunulması düzenlenmemiştir³²⁹. Somut norm niteliğindeki anayasa hükmünün aramanın elkoyma ile sonuçlandığı³³⁰ durumlarda doğrudan doğruya uygulanması gerekir³³¹. Burada söz konusu olan boşluk Anayasa'nın kendiliğinden uygulanabilecek nitelikteki hükmü ile doldurulmalı ve bu tür arama emirleri derhal hakim onayına sunulmalıdır³³². Uygulamada ise, yetkili merciin yazılı emri üzerine yapılan arama, elkoyma ile sonuçlanmamış ise verilen yazılı emir, hakim onayına sunulmamaktadır³³³.

Bazı durumlarda ise, aramanın mutlaka hakim kararıyla yapılması gerekmektedir. Örneğin CMK'nın 130'uncu maddesi uyarınca avukat bürolarında sadece hakim kararıyla arama yapılabilir. Avukat bürolarında kolluk tarafından resen

³²⁶ Özbek vd., a.g.e., s.382.

³²⁷ YCGK, T: 29.11.2005, 144/150, Y. 7. C. D. T: 20.06.2005, 13539/8098, Akt. Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.107.

³²⁸ Belirtmek gerekir ki; buradaki yirmi dört saatlik süre, azami süre olup yetkili merci tarafından verilen yazılı arama emri mümkün olan en kısa süre içinde görevli hakim onayına sunulmalıdır. Bkz. Yıldız A., a.g.m., s.253.

³²⁹ Kunter vd., a.g.e., s.1232.

³³⁰ Doktrinde Öztürk ve diğerleri, aramanın elkoyma ile sonuçlanmasa bile savcı ya da kolluk amiri tarafından verilen arama emrinin hakim onayına sunulması gerektiği görüşündedir. Bkz. Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.109-110.

³³¹ Centel ve Zafer, a.g.e., s.377.

³³² Kunter vd., a.g.e., s.1232.

³³³ Erdagöz, a.g.e., s.117.

arama yapılması söz konusu olmadığı gibi gecikmesinde sakınca bulunduğu gerekçesiyle Cumhuriyet savcısının yazılı emriyle de arama yapılması mümkün değildir³³⁴.

2.3.2.2.3. Hakim Kararı veya Yetkili Merciiin Emrine Gerek Olmadan Arama Yapılabilecek Haller

CMK kolluk memurlarına hakim kararı ya da yetkili merciden yazılı emir almadan arama yapma yetkisi tanımadığı gibi kolluk amirlerine de sadece gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ve konut, işyeri gibi kamuya açık olmayan kapalı alanlar dışında kalan yerler için yazılı arama emri verme yetkisi tanımıştır (CMK m. 119/1)³³⁵. Bu düzenleme ilk bakışta son derece olumlu gözükmemektedir. Ancak doktrinde Öztürk ve Erdem, söz konusu düzenlemenin, işlenmiş suçlarla mücadele etmek bir yana; kolluk görevlilerini, önleyici kolluk hizmetlerini dahi yapamaz duruma getirdiği gerekçesiyle eleştirmektedir³³⁶. Özel hayatın gizliliğini düzenleyen AİHS'nin 8'inci maddesinde dahi hakim kararı ya da yazılı emir şartı aranmazken Anayasa'da arama için en azından yetkili merciiin yazılı emrinin aranması, amacını aşan bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir³³⁷.

Gerek Anayasa gerekse CMK, aramanın yapılmasını hakim kararına ya da kanunen yetkili kılınmış merciiin yazılı emrine tabi kılmış ve bu hususta her hangi bir istisnaya yer vermemiştir. Buna karşılık AÖAY ile karar ve yazılı emre istisnalar getirilmiş; hakim kararı ya da yetkili merciiin yazılı emri olmaksızın kolluk görevlilerinin arama yapabilmesi kabul edilmiştir³³⁸. Kolluk tarafından karar ya da arama emri olmadan arama yapılabilecek durumlar AÖAY'nin 8 ve 9'uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

AÖAY'nin 8'inci maddesinde kolluk görevlileri tarafından karar ya da yazılı

³³⁴ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.76.

³³⁵ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.83.

³³⁶ Öztürk ve Erdem'e göre, arama ve elkoyma yapmak için kanunla yetkili kılınan merciiin yazılı emrinin aranması uygulamada bir hukuk devletinde asla kabul edilemeyecek sonuçlara yol açacaktır. Örneğin, bir canlı bombanın polis tarafından fark edilmesi durumunda üstünde arama yapılamayacak; ancak derhal etkisiz hale getirmesi için yakalama yapılabilecek; arama için yazılı emir alınması gerekecektir. Aynı şekilde okul önünde uyuşturucu madde satmaya çalışırken görülen bir kişinin üstünde ya da çantasında yazılı emir olmadan arama yapılamayacak; belki de arama yapamamanın sakıncasını gidermek için aramadan daha da ağır bir koruma tedbiri olan yakalama yoluna başvurulacaktır. Zira Anayasa, yakalama için aramadığı yazılı emri arama tedbiri için aramaktadır. Bkz. Bahri Öztürk ve Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Yeni Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Yenilenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.576.

³³⁷ Erdagöz, a.g.e., s.121-124.

³³⁸ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.323.

emir almaksızın doğrudan doğruya arama yapılabilecek durumlar şu şekilde düzenlenmiştir:

“Aşağıdaki hâllerde ayrıca bir arama emri ya da kararı aranmaz:

a) Hakkında tutuklama kararı veya yakalama emri veya zorla getirme kararı bulunan kişi ile hakkında gıyabî tutuklama kararı verilen kaçak yakalandığında üstünde, yakalanması amacıyla konutunda, işyerinde, yerleşim yerinde, bunların eklentilerinde ve aracında yapılacak aramada,

b) Hâkim kararı veya Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile veya kolluk tarafından doğrudan yakalanan kişinin, kendisine, başkalarına veya yakalama işlemini yapan kolluk görevlilerine zarar vermesini önlemek amacıyla yapılacak kaba üst aramasında,

c) Gözaltına alınan kişinin, nezarethaneye konmadan önce yapılan üst aramasında,

d) Herhangi bir sebeple hukuka uygun şekilde yakalandıktan sonra kolluk güçlerinin elinden kaçmakta olan kişilerin veya işlenmekte olan veya henüz işlenmiş olan veya pek az önce işlendiğini gösteren belirtilerin olduğu suçun failinin yakalanması amacıyla takibi sırasında girdikleri araç, bina ve eklentilerinde yakalanması amacıyla yapılacak aramalarda,

e) 1) 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 17’nci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında, kaçak eşya, her türlü silâh, mühimmat, patlayıcı ve uyuşturucu maddelerin bulunduğu şüphe edilen her türlü kap, ambalaj veya taşımaya yarayan diğer araçlarda hemen yapılan aramalarda,

2) 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 17’nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında gümrük salonları ve gümrük kapılarında kaçak eşya sakladığından kuşku edilen kişilerin gümrük kontrolü amacıyla gümrük görevlilerince aranmasında;

3) 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 18’inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu gereğince belirlenen kapı ve yollardan başka yerlerden gümrük bölgesine girmek, çıkmak veya geçmek ve bu yerlerde rastlanacak kişi ve her nevi taşıma araçlarının yetkili memurlar tarafından durdurulmasında ve bu kişilerin eşya, yük ve üzerleri ile varsa taşıma araçlarının aranmasında,

f) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 24'üncü maddesindeki kanunun hükmü ve âmirin emrini yerine getirme, 25'inci maddesindeki meşru savunma ve zorunluluk hâli ve 26'ncı maddesindeki hakkın kullanılması ve diğer kanunların öngördüğü hukuka uygunluk sebepleri ve suçüstü hâlinde yapılan aramalarda, toplum için veya kişiler bakımından hayatî tehlikeyi ortadan kaldırmak amacıyla veya kapalı yerlerden gelen yardım çağrıları üzerine, konut, işyeri ve yerleşim yeri ile eklentilerine girmek için.”

Yönetmelikte yer alan bu düzenlemeler, her ne kadar kolluk görevlilerinin uygulamada karşılaşılabilecekleri güçlükleri aşmak amacıyla getirilse de CMK'da yer almayan yeni düzenlemeler içermesi ve CMK ile çelişen yönlerinin bulunması sebebiyle eleştirilere açıktır³³⁹. Örneğin, AÖAY'nin 8'inci maddesinin “b” bendinde yer alan “kaba üst araması”nın normal “üst araması”ndan nasıl ayrılacağı belirli değildir. CMK'da yer almayan bu kavrama yönetmelikte yer verilmesi, kanunun mu yoksa yönetmeliğin mi uygulanacağı konusunda tereddütler oluşturmaktadır³⁴⁰.

Ayrıca 8'inci maddenin “d” bendinde yer alan düzenleme de CMK'nın 117'nci maddesi ile çelişkilidir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun, 117'nci maddesi yönetmelikte yer alan düzenlemeye paralel bir düzenleme getirmekte, diğer kişilerle ilgili arama bakımından, bu hallerde arama yapılmasının, aranılan kişinin ya da suç delillerinin belirtilen yerlerde bulunduğu kabul edilebilmesine imkan sağlayan olayların bulunmasına bağlı olduğu sınırlamasının, şüpheli veya sanığın bulunduğu yerler ile izlendiği sırada girdiği yerler bakımından geçerli olmayacağını ifade etmektedir. Burada CMK'nın 117'nci maddesi, sadece şüphenin yoğunluğu bakımından getirilen sınırlamayı kaldırmakta olup aramanın diğer şartlarını değiştirmemekte ve bu arada, arama kararının gereksiz olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Gerçekten de CMK m. 117/3' de yer alan “şüphelinin veya sanığın bulunduğu yerler ile izlendiği sırada girdiği yerler” ile AÖAY'nin 8'nci maddesinin “d” bendinde yer alan durumlar büyük ölçüde benzerdir. Kaldı ki, CMK'nın 119'uncu maddesinde konut, işyeri ve kamuya açık olmayan kapalı yerlerde arama kararı verme yetkisi sadece hakim ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcıya verilmişken AÖAY'nin söz konusu hükmüyle bu sınırlamanın tamamen kaldırılması, yönetmeliğin hem anayasa hem de CMK'ya aykırı olması

³³⁹ Özbek vd., a.g.e., s.385.

³⁴⁰ Özbek vd., a.g.e., s.385; Öztürk vd., Ceza Muhakemesi Hukukunda..., a.g.e., s.109.

sonucunu doğurmaktadır³⁴¹.

Belirtmek gerekir ki; AÖAY'nin 8'inci maddesi sadece bu hükümde belirtilen durumlarda arama kararı veya yazılı arama emri zorunluluğu kaldırmıştır; yoksa yapılacak aramalar bakımından hem CMK hem de AÖAY'de var olan diğer tüm kurallar geçerliliğini korumaktadır³⁴².

AÖAY nin 9'uncu maddesinde ise kolluk görevlileri tarafından karar ya da yazılı emir almaksızın arama yapılabilmesi şu şekilde düzenlenmiştir: *“Suç işlenen yerlerde, sebep ve sonuç ilişkisini ortaya koyacak delillerin aranması, bulunması ve el koyulması için geliştirilmiş bilimsel ve teknik araştırma işlemlerinin, herkesin girip çıkabileceği kamuya açık alanlarda yapılması için bir emir veya karar gerekmez.*

Birinci fıkrada belirtilen yerler dışındaki olay yeri inceleme işlemleri, 7'nci madde uyarınca hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde de Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hâllerde ise konut, işyeri ve kamuya açık olmayan kapalı alanlar dışındaki yerlerde kolluk âmirinin yazılı emri üzerine gerçekleştirilir.”

Suç işlenen olay yerinde sebep sonuç ilişkisini ortaya koyacak delillerin aranması, bulunması ve elkonulması amacıyla bilimsel ve teknik araştırmaların yapılabilmesi için herkesin girip çıkabileceği kamuya açık alanlar bakımından emir ya da karar alınması gerekli değildir. Ancak konut, işyeri ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda olay yeri incelemesi yapılması ise arama ile ilgili genel kurallara tabidir³⁴³ (PVSK Ek m. 6/8, AÖAY m. 9). Diğer bir deyişle, konut, işyeri gibi kamuya açık olmayan kapalı alanlarda hakim kararı ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de Cumhuriyet savcısının yazılı emri üzerine arama yapılabilecektir.

Burada üzerinde durulması gereken önemli bir durum da aramaya maruz kalacak kimselerin rızası ile karar ya da yetkili merciin emri olmaksızın arama yapılıp yapılamayacağı hususudur. Rıza ile arama, bir suç işlendiğinden şüphe eden ve arama yapma gereği duyan kolluk memurunun, ilgili kişiye soru sorup diyaloga geçmek suretiyle, aramaya muvafakat etmesini istemesi; aramaya maruz kalacak kişinin de buna müsaade etmesidir³⁴⁴.

³⁴¹ Özbek vd., a.g.e., s.385-386.

³⁴² Özbek vd., a.g.e., s.386.

³⁴³ Centel ve Zafer, a.g.e., s.377.

³⁴⁴ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.92.

Mukayeseli hukukta, arama öncesinde ilgiliye “aratmama hakkı” olduğu bildirilmek ve baskı yapılmamak şartıyla ilgilinin rızası dahilinde arama yapılabilceğı ve hatta hukuken geçerli rızanın bulunması durumunda makul şüphe şartı olmadan dahi arama yapılabilceğı kabul edilmektedir. Ancak bunun için rızanın serbest iradeye dayanması gerekir³⁴⁵.

Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliğı’nin 8’inci maddesinin “f” bendinin ilk halinde “*ilgilinin rızası*” ifadesine yer verilmiş ve aramaya maruz kalacak kişinin rızası çerçevesinde kolluk görevlilerinin karar ya da yazılı arama emri olmadan arama yapabilecekleri düzenlenmişti. Ancak Danıştay, bu hükümde yer alan rıza ile arama yapılabilceğine ilişkin düzenlemenin iptaline karar vermiştir. Danıştay söz konusu kararında, özel hayatın gizliliğı ve konut dokunulmazlığı haklarının kişiliğe bağı, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez haklar arasında yer aldığını; Anayasa’nın 20 ve 21’inci maddelerinde bu hakların nasıl sınırlandırılabilceğı belirtilirken sınırlama usulleri arasında ilgilinin rızasına yer verilmediğini belirtmiştir. Danıştay’a göre özel hayatın gizliliğı ve konut dokunulmazlığı hakkından tümüyle vazgeçilmesi anlamına gelen rıza müessesesinin, bu hakların ihlalini kolaylaştıracağı ve anayasa ile getirilen korumayı işlevsiz hale getireceğı açıktır³⁴⁶. Dolayısıyla ilgilinin rızasının her hangi bir karar ya da arama emri olmadan gerçekleştirilen aramayı hukuka uygun hale getirmeyeceğini ifade eden Danıştay, birey ile kolluk arasındaki güç dengesizliğı sebebiyle rızanın mutlaka sakatlanmış sayılacağını karine olarak kabul etmiştir³⁴⁷.

Doktrinde rıza ile arama yapılmasına karşı çıkılmasının sebeplerinden biri de rızanın serbest irade dışında alınabileceğ olması ihtimalidir. Kolluğun bireyler karşısındaki üstün konumu ve bireylerin sahip oldukları hakları tam olarak idrak edememiş olmaları dikkate alındığında kolluğun elde edeceğı rızanın, serbest iradeye dayanmayacağı ileri sürülmektedir³⁴⁸.

³⁴⁵ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.92.

³⁴⁶ Dn. 10. D. T: 13.03.2007, E.2005/6392, K.2007/948, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.81, S.5, 2007, s.2427-2428.

³⁴⁷ Centel ve Zafer, a.g.e., s.378-379.

³⁴⁸ Eryılmaz, a.g.e., s.191; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.96.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİSEL ARAMA KAVRAMI, VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, ŞARTLARI VE UYGULANMASI

1. VERGİSEL ARAMA KAVRAMI, VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI VE TANIMI

1.1. VERGİSEL ARAMA KAVRAMI

Türk vergi sistemi, pek çok ülkede olduğu gibi, beyan usulüne dayanmaktadır. Vergilendirilecek unsurların ne olduğunun en iyi yükümlüler tarafından bilineceği düşüncesine dayanan bu yöntemde yükümlüler, vergi matrahını ve ödeyeceği vergi tutarını vergi kanunlarında belirtilen şekilde tespit ederek vergi idaresine bildirmekte; bu yolla fiilen vergileme sürecine katılmaktadır³⁴⁹. Dolayısıyla yükümlülere beyanlarının oluşmasına ilişkin kayıt ve belgelerde ve bunlara dayanarak vergi matrahının tespitinde vergi kanunlarıyla çizilen sınırlar içinde bir serbesti tanınmaktadır. Ancak bu serbesti nedeniyle yükümlüler vergi idaresinin bilgisi ve ilgisi dışında bırakılmamış; yükümlülerin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini vergi mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirip getirmediklerinin vergi idaresince tespiti ve mali sistemin unsurlarının kontrol altında tutulabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda denetim kurumları öngörülmüştür³⁵⁰.

Vergi ödevi ilişkisinde, yükümlülere şekli ve maddi ödevler yükleyen kuralların amacı, vergi alacağının tam ve zamanında hukuka uygun olarak alınmasını sağlamak olup bu amaca yönelik denetim yöntemlerinden biri de vergi incelemesidir³⁵¹.

Vergi incelemesi için kural olarak defter, belge ve kayıtları yükümlüden

³⁴⁹ İbrahim Organ; *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s.127.

³⁵⁰ Mehmet A. Özyer; *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, 4. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2008, s.243.

³⁵¹ Aziz Taşdelen; "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, s.159.

istenir ve yükümlünün talep edilenleri kendi isteği ile inceleme elemanına vermesi beklenir³⁵². Ancak bazen yükümlülerin istenen defter, belge ve kayıtları kendi rızaları ile teslim etmeyerek gizlemeleri sorunu ortaya çıkabileceği gibi gizlenen defter, belge ve kayıtların, inceleme elemanının eline geçmeden yok edilmesi tehlikesi de söz konusu olabilmektedir³⁵³. Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarının, gizlenen defter ve belgeleri yükümlünün üzerinde ya da bunların bulunabileceği konut, iş yeri gibi yerlere zorla girerek arama ve elkoyma yetkisi bulunmamaktadır³⁵⁴. Bu durumda ise vergi uygulamalarına ilişkin defter, belge ve kayıtların yükümlünün rızasına bakılmaksızın ele geçirilmesi ve bunlara elkoyması amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenmiş olan vergisel arama yoluna başvurulacaktır³⁵⁵.

Almanya'da vergisel arama, hem bütün vergi türleri için hem de gümrüklerde kullanılabilecek genel bir araştırma aracı olarak § 208 AO (Abgabenordnung: Alman Vergi Usul Kanunu)'da düzenlenmiştir. Kişilerin kendi iradeleri ile vermek ya da açıklamak istemedikleri bilgi, belge ve kıymetlerin aranıp bulunması ile gerektiğinde bunlara elkonulmasına imkan vermesi ve bu amaçla her türlü kapalı yerin ya da kişilerin üzerinin aranması yetkisi vermesi, vergisel aramanın temel özelliğidir³⁵⁶.

Arama, temelde bir ceza muhakemesi kurumu olmakla birlikte CMK ve VUK'da düzenlenen aramanın dışında mevzuatımızda başka arama türleri de bulunmaktadır³⁵⁷. Örneğin, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 45'inci maddesinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 17'nci maddesinde ve Orman Kanunu'nun 88'inci maddesinde aramayla ilgili yasal düzenlemeler bulunmaktadır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan vergi hukukuna özgü arama türü, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etme ve sağlama amacı yanında vergi kaçakçılığı suçuna dair delil elde etmeye yönelik olarak gerçekleştirilen bir aramadır. Bununla beraber, bu arama türünün vergi hukukuna ilişkin olması ve VUK'da düzenlenen özel kanuni düzenlemelere tabi olmasının yanında gerek ceza

³⁵² Selim Kaneti; *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No: 698, İstanbul 1986/1987, s.145.

³⁵³ Mustafa A. Sarılı, *Türk Vergi Hukuku*, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti, Ankara 2018, s.182.

³⁵⁴ Taşdelen, a.g.m., s.159.

³⁵⁵ Kaneti, a.g.e., s.145.

³⁵⁶ Funda Başaran Yavaşlar; *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayınları, Ankara 2013, s.293.

³⁵⁷ Mahmut Kaşıkçı; *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul 2007, s.8.

muhakemesi hukukuna özgü olan aramadan gerekse diğer kanunlarda düzenlenen arama türlerinden ayırt edilebilmesi yerinde olacaktır³⁵⁸. Bu nedenle VUK’da yer alan bu özel arama türünü, vergisel arama³⁵⁹ terimi ile adlandıracağız³⁶⁰.

Doktrinde ve uygulamada yerleşik olarak kullanılan “*aramalı inceleme*” kavramı, vergisel arama ve vergisel arama sonucunda elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen “*olağandışı*” vergi incelemesini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu kavramın kullanılmasının temel nedeni, vergisel aramanın, arama neticesinde bulunacak defter, belge ve kayıtlarda vergi incelemesi yapılması amacıyla gerçekleştirilmesidir³⁶¹.

Gerçekten de vergi incelemesi ile vergisel arama ve sonrasında, elde edilen defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen olağandışı incelemenin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ayrıldıkları nokta ise, incelemenin gerçekleştirileceği defter, belge ve kayıtların elde edilme şekli bakımındandır. Zira vergisel arama sonrasında gerçekleştirilen inceleme, normal vergi incelemesi yoluyla ulaşılamayan ve hatta gizlendiği izlenimi ve belirtileri bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilir³⁶². İşte vergisel arama kurumunun kullanıldığı ve incelemenin de arama sonucunda elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirildiği bu tür incelemeler “*aramalı inceleme*” kavramıyla ifade edilmektedir³⁶³. Doktrinde Kaşıkçı, vergisel aramanın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sonuçta maddi gerçeği bulmak bakımından vergi incelemesi için bir araç ya da ön işlem niteliği taşımakla beraber özünde suç ya da düzene aykırılıklar ile bunların faillerini ortaya çıkarmak ve delil elde etmeye yönelik bir koruma tedbiri olduğundan hareketle, vergisel aramanın incelemenin zorunlu bir unsuru ya da bir aşaması olmadığını belirterek aramalı inceleme teriminin kullanılmasının yerinde olmadığını ileri sürmektedir³⁶⁴.

Aramalı inceleme kavramı yerine vergisel arama kavramını tercih etmemizin nedeni, vergisel arama neticesinde ele geçirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde

³⁵⁸ Kaşıkçı, a.g.e., s.9.

³⁵⁹ Mevzuat kanunumuz olan Alman Vergi Usul Kanunu’nun 208’inci maddesinde vergisel arama için “*vergi araması*” kavramı kullanılmıştır.

³⁶⁰ Vergisel arama terimi vergi hukuku doktrininde Taşdelen ve Kaşıkçı tarafından da kullanılmaktadır.

³⁶¹ Süheyl Donay; *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.121.

³⁶² Hasan Hüseyin Bayraklı vd.; *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s.140.

³⁶³ Başar Soydan; *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, 1. Baskı, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, s.430.

³⁶⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.9.

gerçekleştirilen incelemenin, olağandışı bir inceleme olduğunu kabul etmekle beraber, vergi hukukuna özgü bir koruma tedbiri³⁶⁵ olan vergisel arama ile sonrasında gerçekleştirilen olağandışı incelemenin birbirinden farklı hukuki kurumlar olduğunu ortaya koymaktır.

1.2. VERGİSEL ARAMANIN AMAÇLARI

Vergi hukukuna özgü istisnai bir koruma tedbiri olan vergisel aramanın amaçlarını; asli ve tali amaçlar olmak üzere iki başlıkta incelemek gerekir.

1.2.1. Vergisel Aramanın Asli Amacı

Bir yükümlü hakkında vergisel arama yoluna başvurulmasının nedeni, ihbar ya da vergi incelemeleri ile ortaya çıkan ve yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediği konusunda inceleme elemanı nezdinde makul şüphe uyandıran belirtilerin bulunmasıdır. Dolayısıyla vergisel aramanın ilk ve öncelikli amacı, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delillerin ele geçirilmesidir. Bu nedenle vergisel arama yoluna sadece yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan ve VUK'nın 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin işlendiği konusunda makul şüphe oluşturan belirtilerin bulunması halinde gidilebilir³⁶⁶. VUK'nın arama yapılabilmesinin şartlarını düzenlediği 142'nci maddesinde yer verilen; “*vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa*” ve “*kaçakçılıkla ilgisi görülen*” ifadelerinden de bu husus açıkça anlaşılmaktadır.

Kanunkoyucu vergisel aramayı, sadece vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanabilecek bir koruma tedbiri olarak düzenlemiştir. Kaçakçılık suçu dışındaki vergi suçları (vergi gizliliğini ihlal suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu) ile yaptırımı idari para cezası olan vergisel kabahatler (vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri) için vergisel arama yoluna başvurulamaz³⁶⁷.

³⁶⁵ Tahir Erdem; *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s.150.

³⁶⁶ Bumin Doğrusöz; “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S.206, Şubat 2010, s.31; Funda Töralp; “Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, *Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler*, Ed: F. Yenisey, G. Güneş, Z. E. Şirin, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s.172.

³⁶⁷ Doktrinde Kaşıkçı, vergisel aramanın vergi kaçakçılığı suçunun yanında diğer vergi suçları ve vergisel kabahatler için de uygulanabileceğini görüşündedir. Bkz. Kaşıkçı, a.g.e., Dp.33, s.16; Hakim görüş ise sadece kaçakçılık suçunun vergisel aramaya neden olabileceği yönündedir. Bkz. Doğrusöz B., Aramalı Vergi İncelemesi, a.g.m., s.31; Taşdelen, a.g.m., s.167; Donay, Ceza Mahkemesinde..., a.g.e., s.122-123; Soydan, a.g.e., s.228; Ayşe Nil Tosun ve Engin Özden; “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden

1.2.2. Vergisel Aramanın Tali Amaçları

Vergisel aramanın tali amaçları; vergi incelemesinin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunmak, kaçakçılık suçu dışındaki vergi suç ve kabahatlerine dair delil elde etmek, vergi ve ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşılması ve adil bir yargılanma yapılmasına yardımcı olmaktır.

1.2.2.1. Vergi İncelemesinin Amaçlarına Ulaşmasına Katkıda Bulunmak

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmiştir. Bu amacı gerçekleştirmenin en önemli vasıtası ise doğru ve hızlı bir şekilde yükümlüye ait bilgi ve belgelere ulaşmaktır³⁶⁸.

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi kapsamında yükümlülerin, vergi incelemesi için kendilerinden talep edilen bilgi ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmeleri zorunludur. Ancak yükümlülerin, kendilerinden talep edilen defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınarak gizlemeleri mümkündür. Hatta gizlenen defter ve belgelerin, inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılması da söz konusu olabilmektedir. İşte böyle durumlarda bilgi ve belge temin etme aracı olarak vergisel arama, vergi incelemesinin amaçlarına ulaşmasına oldukça önemli bir katkı sağlamaktadır³⁶⁹.

Vergisel aramanın asıl hedefi, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delillerin tespiti ile gerçek vergi matrahına ulaşılabilmesi için³⁷⁰ vergi inceleme sürecinde gerekli olan defter, belge ve kayıtlar ile vergi ilişkisini gerçek mahiyetiyle ortaya koyacak her türlü delile ulaşarak bunlara elkonulması ve neticede vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesidir³⁷¹. Vergisel arama, bu nedenle vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi bakımından da önemli fonksiyon icra eden bir koruma tedbiridir³⁷².

Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, S.166, Ocak-Haziran 2014, s.293.

³⁶⁸ Hesap Uzmanları Kurulu (HUD), *Denetim İlke ve Esasları*, C.1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını İstanbul 1996, s.110.

³⁶⁹ Hakkı Koçak; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.213, Mayıs 1999, s.61.

³⁷⁰ Raci Ün; "Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I", *Yaklaşım Dergisi*, S.191, Kasım 2008, s.68.

³⁷¹ Erdem, a.g.e., s.202; Kaşıkçı, a.g.e., s.18.

³⁷² Ezhan Doğrusöz; "Vergi Hukukunda Arama", *Yaklaşım Dergisi*, S.132, Aralık 2003, s.183.

1.2.2.2. Vergi Kaçakçılığı Dışındaki Diğer Vergi Suç ve Kabahatlerine İlişkin Delil Elde Etmek

Yürütölmekte olan vergi incelemeleri sırasında ya da yapılan ihbarlar dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediğine dair makul şüphe oluşturan emarelerin tespit edilmesi, vergisel aramanın gerekçesini; diğer bir deyişle, bu tedbire başvurulma nedenini oluşturur. Ancak vergisel arama sırasında ulaşmaya çalışılan deliller, sadece vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olmayıp vergi mevzuatına aykırı tüm işlemler için delil niteliği taşıyan defter, belge ve kayıtlar bulunmaya çalışılır. İnceleme elemanın, yaptığı arama sırasında kaçakçılık dışındaki diğer vergi suç ve kabahatlerine ilişkin delillere ulaşması durumunda bunları göz ardı etmesi mümkün değildir. Aksi halde inceleme elemanı, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen “*kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*” suçunu işlemiş olacaktır. Ayrıca ileride detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, vergisel aramada elkonulan defter, belge ve kayıtlar üzerinde olağandışı özellikler taşısa da bir vergi incelemesi yapılacaktır. İnceleme elemanı, aramadan sonra yaptığı vergi incelemesi sırasında sadece vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delil araştırması yapmakla yetinmeyip yükümlünün vergi mevzuatına aykırı tüm eylemlerini tespit etmeye çalışacaktır. İnceleme sırasında yükümlünün mevzuata aykırı örneğın, resen vergi tarhını ya da vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren eylemlerini tespit etmişse, inceleme raporunda resen tarh veya vergi ziyai cezası kesilmesi önerisinde bulunacaktır. Dolayısıyla vergisel arama, sadece vergi kaçakçılığı için değil bu suçun yanında diğer vergi suçları ile vergisel kabahatlerin delillerinin de elde edilebilmesine aracılık etmektedir.

Nitekim VUK'nın 143'ncü maddesinde aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görölen defter ve belgelerin müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunacağı (m. 143/1); incelenmesine lüzum görölen defter ve belgelerin, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile inceleme elemanının çalıştığı yere sevk veya celp edilebileceğı (m. 143/4) belirtilmiştir. VUK'nın 144'üncü maddesinde ise; inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup diğer belgelerin sahiplerine geri verileceğı (m. 144/2); yükümlülerin beyannamelerini düzenlemek için gerekli bilgileri, defter ve belgelerden çıkarabileceğıne (m. 144/4) yer verilmiştir³⁷³. Yine

³⁷³ Erdem, a.g.e., s.167.

VUK 'un 145'inci maddesinde arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verileceği (m. 145/1); defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlarının tutanakla tespit olunacağı (m. 145/3) hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümlerden açıkça anlaşılabileceği üzere, ceza muhakemesi hukukundan vergi hukukuna aktarılan vergisel arama ile hem vergi suç ve kabahatlerine ilişkin hem de vergi matrahına etkisi olabilecek durumda olup, yükümlü tarafından gizlenmek istenen tüm bilgi ve belgelerin elde edilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle vergisel arama, vergi alacağını korumaya yönelik bir tedbir niteliği taşır³⁷⁴.

1.2.2.3. Vergi ve Ceza Yargılamasında Maddi Gerçeğe Ulaşılması ve Adil Bir Yargılanma Yapılmasına Yardımcı Olmak

Vergi yargılamasında temel amaç, ceza yargılamasında olduğu gibi maddi gerçeğe ulaşılmasıdır. Bu amaç esas alındığında, hukuka uygun olarak gerçekleştirilen vergisel arama sonucunda vergi suç ve kabahatlerine yönelik olarak ele geçirilen deliller; vergi ve/veya ceza mahkemelerinde (vergi suçları bakımından) gerçekleşecek yargılama sürecinde maddi gerçeğe ulaşılmasına; dolayısıyla da yargılamanın, adil yargılanma ilkesine uygun olarak yapılmasına yardımcı olacaktır³⁷⁵. Nitekim AİHM, vergisel arama hakkında verdiği kararlarda aramanın amacını, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına hizmet edecek her türlü belge, nesne, olgu veya diğer şeylerin aranması ve bunlara el konulması olarak ifade etmektedir³⁷⁶.

1.2.3. Mehaz Kanun Uygulamasında Vergisel Aramanın Amaçları

Alman vergi hukuku bakımından § 208 AO ile esasen ceza muhakemesine ait bir koruma tedbiri olan aramanın, sadece ceza muhakemesindeki fonksiyonu ile sınırlı tutulmayarak vergilendirme usulü bakımından da kullanılabilmesine imkan tanınmıştır. Zira mehaz kanunumuz uygulamasında vergisel arama, sadece vergi suç ve kabahatlerini tespit amacıyla değil, aynı zamanda vergi matrahının ve bilinmeyen vergisel durumların ortaya çıkarılması için de kullanılmaktadır³⁷⁷. § 208/I AO

³⁷⁴ Fevzi Karagözoğlu; *Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması*, Vergi Hukuku Yayınları No:2-3, Ankara 1974, s.266.

³⁷⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.22.

³⁷⁶ Kaşıkçı, a.g.e., s.22.

³⁷⁷ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.293.

uyarınca vergisel aramanın amaçları (mehaz kanunun ifadesiyle “aramanın görevleri”);

- *Vergi suçları ve vergi usulüne aykırılıkların (vergisel kabahatlerin) ortaya çıkarılması (B.1),*
- *Vergi suçları ve vergi usulüne aykırılıkların (vergisel kabahatlerin) ortaya çıkarılması ile bağlantılı olarak vergi matrahının tespit edilmesi (B.2),*
- *Gizli kalmış, diğer bir deyişle, bilinmeyen vergi, olay ve durumlarının araştırılması ve açığa çıkarılmasıdır (B.3)³⁷⁸.*

Alman vergi hukuku doktrinde hakim olan fikre göre, vergisel arama, hem § 208/I, B.1 AO’da yer alan ve vergi suç ve kabahatlerini ortaya çıkarmak suretiyle vergi ceza hukukuna ilişkin hem de § 208/I, B.2 AO kapsamında vergi matrahının tespiti amacıyla vergi usulüne dair fonksiyonlarının bulunması nedeniyle “*çift işlevli bir araç*” olarak nitelendirilmektedir³⁷⁹. Dolayısıyla mehz kanun bakımından vergisel aramanın kapsamı VUK’ya göre oldukça geniştir³⁸⁰. Hatta § 208 AO, zamanaşımı gibi nedenlerle § 153 StPO (Strafprozessordnung: Alman Ceza Usul Kanunu) hükmünde yer alan soruşturmanın düşmesine ya da sona ermesine neden olan başka engellerden ayrı ve bağımsız bir yapıya sahiptir³⁸¹. Nitekim Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi (BFH) vergi suçlarının ya da vergi usulüne ilişkin aykırılıkların, zamanaşımına uğramış olsalar dahi vergisel aramanın konusunu oluşturabileceğini ifade etmiştir³⁸².

Mehaz kanuna göre vergisel aramanın ilk ve öncelikli amacı vergi suç ve kabahatlerini tespit etmektir³⁸³. § 208/I, B.1 AO aramanın bu klasik işlevini açıkça düzenlemiş olup söz konusu hükümdeki vergi suç ve kabahatleri ifadesinden AO’da düzenlenen vergi suç ve kabahatlerinin anlaşılması gerekir³⁸⁴. Vergi suç ve kabahatlerinin ortaya çıkarılması amacıyla yapılan araştırma sırasında vergi incelemesi yapılması da söz konusu olacağı için vergisel arama ile sadece suç ya da

³⁷⁸ Klaus Tipke ve Joachim Lang; *Steuerrecht*, 20. Völlig Überarbeitete Auflage, Köln 2010, s.1014; Rolf Ax vd., *Abgabenordnung Und Finanzgerichtsordnung*, 19. Völlig Neu Bearbeitete Auflage, Stuttgart 2007, s.597; Rolf Kühn ve Alexander Von Wedelstädt, *Abgabenordnung Und Finanzgerichtsordnung*, 19. Auflage, Stuttgart 2008, s.637; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.293.

³⁷⁹ Tipke ve Lang, a.g.e., s.1015; Ax vd., a.g.e., s.597; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.293.

³⁸⁰ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.293.

³⁸¹ Tipke ve Lang, a.g.e., s.1014.

³⁸² BFH vom 16.12.1997, Akt. Ax vd., a.g.e., s.597.

³⁸³ Armin Pahlke ve Ulrich Koenig; *Abgabenordnung*, 2. Auflage, München 2009, s.1699.

³⁸⁴ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.298.

kabahatin işlenip işlenmediği değil aynı zamanda vergi matrahının da belirlenmesi mümkün olacaktır³⁸⁵. Vergi suçları bakımından yasallık ilkesi geçerli olması nedeniyle vergi suçu işlendiği yönünde şüphe bulunması durumunda, vergi idaresi tarafından arama yapılması zorunludur. Vergi suç ya da kabahatinin araştırılması amacıyla yapılan arama, tamamen ceza usul ve kabahat usul kuralları çerçevesinde gerçekleştirilir³⁸⁶.

Vergisel aramanın amaçlarından biri de vergi suç ya da kabahatlerinin var olup olmadığı konusunda yapılacak olan araştırmayla bağlantılı olarak vergi matrahının tespit edilmesidir³⁸⁷ (§ 208/I, B.2 AO). Burada üzerinde durulması gereken husus bu hüküm bağlamında vergi suç ya da kabahatlerine ilişkin soruşturma olmaksızın sadece vergi matrahının tespiti amacıyla arama yapılamayacağıdır. Dolayısıyla burada esasen aramanın vergi suç ya da kabahatlerini araştırma amacı içinde yer alan bir durum söz konusudur³⁸⁸. Çünkü vergi matrahının ve ödenmesi gereken verginin tespiti aynı zamanda vergi suçu ya da kabahatinin işlenip işlenmediğinin tespiti bakımından gerekli bir kriter olup kamu davası açılmadan önce talep edilecek vergi alacağının belirlenmesi gerekir³⁸⁹. Aynı şekilde sadece vergi suç ya da kabahatlerini tespit amacıyla sınırlı, diğer bir deyişle, vergi matrahını tespit amacı taşımayan bir arama yapılması da mümkün değildir³⁹⁰.

§ 208 AO uyarınca, vergisel aramanın amaçlarından sonuncusu ise, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olay ve durumların araştırılarak açığa çıkarılmasıdır (§ 208/I, B.3 AO)³⁹¹. § 85 AO hükmü gereği, verginin kanuna uygun ve eşit bir şekilde tespit ve tahsili ödevinin, vergi idaresi tarafından yerine getirilebilmesi için sadece bilinen vergisel durumların denetlenmesi yeterli olmayıp aynı zamanda yükümlülerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergisel durumların da vergi idaresince araştırılarak ortaya çıkarılması gerekir³⁹². § 208/I, B.3 AO hükmü ile vergi idaresine, bilinmeyen vergisel durumların araştırılması yetkisi tanınarak vergisel aramanın, diğer

³⁸⁵ Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.638.

³⁸⁶ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.299.

³⁸⁷ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.302; Pahlke ve Koenig, a.g.e., s.1699.

³⁸⁸ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.302.

³⁸⁹ Pahlke ve Koenig, a.g.e., s.1699.

³⁹⁰ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.302-303.

³⁹¹ Ax vd., a.g.e., s.597.

³⁹² Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.304.

fonksiyonlarının yanı sıra genel bir denetim aracı olması da sağlanmıştır³⁹³. Söz konusu hüküm doğrultusunda vergisel arama yapılabilmesi için bir vergi suç ya da kabahatinin işlendiğine dair şüphe bulunması gerekmediği gibi yükümlünün ya da vergiyi doğuran olayın bilinmesi de şart değildir³⁹⁴. Dolayısıyla bu hükümle, vergi idaresinin arama yetkisinin kapsamı genişletilmiştir. Vergisel arama yapmaya yetkili olanlar bu çerçevede;

- İlgili kişi olarak kabul edilen diğer kişilerden bilgi alma (Bilgi alma her hangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın sözlü olarak da gerçekleştirilebilir.),
- Belge ibraz etmekle yükümlü olan kişilerden her türlü belge ibrazının istenilmesi,
- Belge ibraz etmekle yükümlü olan kişilerin rızası alınmadan ibraz edilen her türlü belgeyi inceleme yetkisine sahiptir³⁹⁵.

§ 208/I, B.3 AO hükmündeki kilit kavram “*bilinmeyen vergisel durum*” dur. Ne kanunda ne de idari düzenlemelerde tanımı yapılmamış olan bu kavramın kapsamına hem bilinmeyen vergi yükümlülükleri hem bilinmeyen vergisel olaylar hem de bilinen vergisel olaylar içindeki bilinmeyen durumlar girmektedir³⁹⁶.

AO uyarınca, salt bir vergi suçu ya da kabahatinin araştırılmasına yönelik olarak vergi incelemesi yapılamayacağı gibi vergi idaresinin tamamen bilgisi dışında kalan durumların ortaya çıkarılması için de vergi incelemesi yoluna gidilemez. Vergi idaresine sadece bilinen durumların gerçek mahiyetini araştırma ve ortaya çıkarma amacıyla inceleme yapma yetkisi tanınmıştır³⁹⁷. Sözü edilen her iki durumda da vergi incelemesi yerine § 208 AO’da yer alan vergisel arama yoluna başvurulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, vergi idaresine tamamen yabancı konuların araştırılmasında kullanılacak araç, inceleme değil vergisel arama olmalıdır.

Vergisel aramanın, vergi suç ve kabahatlerini ortaya çıkarma amacı ile matrahı ve bilinmeyen vergisel durumları tespit amacı, birbirinden tamamen bağımsız olup vergilendirme usulü ile vergi ceza usulü birbirinden ayrı ve eşit sırada yan yana durmaktadır³⁹⁸. Bu sebeple ne vergisel aramaya başlanılmış olması yetkili

³⁹³ Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.639; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.305.

³⁹⁴ Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.639; Ax vd., a.g.e., s.598.

³⁹⁵ Ax vd., a.g.e., s.598.

³⁹⁶ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.305.

³⁹⁷ Ali Değirmendereli; “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.4, S.2, Ocak-Haziran 2015, s.44.

³⁹⁸ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294.

vergi dairesinin vergi denetimi (örneğin vergi incelemesi) yapmasını ne de vergi denetimine başlanılmış olması aramayla yetkili görevlilerin, arama yapmalarına engel olmayacaktır. Vergisel arama, diğer vergi mercilerinin yetkilerini sınırlandırmadığı ya da ortadan kaldırmadığı için arama yoluyla vergi suç ve kabahatleri ya da vergi matrahı araştırılıyor olsa da vergilendirme konusunda bu mercilerin vergisel tespitlerde bulunma görevi devam edecektir³⁹⁹.

1.3. VERGİSEL ARAMANIN TANIMI

Vergi Usul Kanunumuzun 142'nci maddesinde hangi hallerde yapılabileceği ve şartları belirtilmiş olmasına rağmen vergisel aramanın tanımına yer verilmemiştir. VUK'nın 142'nci maddesinden hareketle arama için vergi hukuku doktrinde çeşitli tanımlar yapılmıştır:

Şamlıoğlu'na göre vergisel arama; *“Vergi yönünden arama vergi kaçakçılığına ait delillerin (defter, yazı ve belgelerin) ve gerektiği taktirde malların elde edilmesi için; bunların suçu işleyen veya suça iştirak veya yardım eden ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, konutlarında ya da bu kişilerin üzerlerinde fiilen araştırmalar yapılması tedbirler alınmasıdır.”*⁴⁰⁰

Kırbaş'a göre, *“İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına arama denir.”*⁴⁰¹

Kocahanoğlu ise vergisel aramayı, *“Her hangi bir vergi ile ilgili defter, belge ve buna benzer maddi delillerin, gerektiği taktirde malların elde edilebilmesini temin için fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirleri”*⁴⁰² şeklinde ifade etmiştir.

Şeker'e göre vergisel arama, *“İhbar veya vergi incelemeleri nedeniyle yükümlülerin vergi kaçırdıkları kanısını uyandıran belirtilerden hareketle vergi incelemesine yetkililerin gerekçeli talebi üzerine, yargıcın verdiği arama kararına*

³⁹⁹ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294.

⁴⁰⁰ Servet Şamlıoğlu; *Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları*, Maliye Bakanlığı GGM Eğitim Merkezi, Ankara 1971, s.121. Akt: Adnan Çavuş; *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.261.

⁴⁰¹ Sadık Kırbaş; *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012, s.160.

⁴⁰² Osman Selim Kocahanoğlu; *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve İhtilaflar Sistemi*, Bilmen Basımevi, İstanbul 1977, s.38.

*dayanılarak yükümlüler veya ilgili diğer kişilerle kurumların iş yerleri, konutları ve üzerlerinde olağan vergi incelemesi yolları ve yöntemleri ile ortaya çıkarılamayacak nitelikteki delillerin ortaya çıkarılması amacıyla, eylemli olarak yapılan araştırma ve bulunan delillerin tespiti ile saklanması faaliyetleridir*⁴⁰³”.

Soydan ise, vergisel aramayı, “*Vergi hukukunda arama vergi kaçakçılığına dair delillerin (defter, yazı, belge vb.) ve gerektiğinde de mal ve eşyaların elde edilmesi amacıyla; bunların, suçu işleyen ve/veya suça iştirak eden, suçun işlenmesine yardım eden ya da kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişilerin iş yerleri başta olmak üzere, konutlarında veya üzerlerinde fiilen araştırma yapılması; deliller bulunduğu da incelenmek üzerinde bunlara elkoyulması*⁴⁰⁴” olarak tanımlamıştır.

Akdoğan’ a göre, “*Arama; işlenen vergi suçuyla ilgili kanıtların, söz konusu suçun oluşmasında doğrudan ya da dolaylı olarak katkısı bulunan kişilerin işyerlerinde, evlerinde veya üzerlerinde araştırma yapmak suretiyle ortaya çıkartılmasına yönelik bir çabadır, şeklinde tanımlanabilir*⁴⁰⁵”.

Erol ise, vergisel arama yerine aramalı vergi incelemesi kavramını kullanmış ve bu kavramı, “*Çeşitli kaynaklardan alınan duyurular (ihbarlar) veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen öteki kişiler (gerçek ve tüzel) nezdinde (yerleşim yeri, işyeri, fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme, vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bu arama sonucunda el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikro film, video bant, ses bandı vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek, vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılması*⁴⁰⁶” olarak ifade etmiştir.

Kaşıkcı’ya göre vergisel arama, “*Gerek vergi kaçakçılığı suçları gerekse idari para cezasını gerektiren vergisel aykırılıkların (Vergi Hukukuna özgü kabahatlerin) işlendiğine dair makul şüphe bulunması halinde, suç ve idari para cezasını gerektiren vergisel aykırılıkların, olağan vergi incelemesi ile ortaya*

⁴⁰³ Nezih Şeker; *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul 1994, s.394.

⁴⁰⁴ Soydan, a.g.e., s.514.

⁴⁰⁵ Abdurrahman Akdoğan; *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Ankara 1979, s.80.

⁴⁰⁶ Ahmet Erol; “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.197, Mayıs 2009, s.22.

*çıkarılması imkanı bulunmadığı anlaşılan gizli ya da gizlenmiş delillerine ulaşılması ve bu suretle sağlıklı bir vergilendirme yapıp ceza uygulanabilmesi amacı ile, talep üzerine verilen yargıç kararına dayanılarak yükümlü, sorumlu ya da üçüncü kişilerin üzerinde, işyerinde, konutunda ya da bunlara ait diğer yerlerde ve eşyalarında gerçekleştirilen bir koruma önlemidir*⁴⁰⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi ve doktrinde yapılan tanımlamalardan hareketle vergisel aramayı şöyle tanımlayabiliriz. **Vergisel arama;** ihbar ya da yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediği konusunda makul şüphe oluşması durumunda, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olup da gizlenen defter, belge ve her türlü kayıtların (bilgisayar, taşınabilir bellek, cd, mikro film gibi tüm manyetik ortamlardaki kayıtlar dahil) ve suça konu eşyaların elde edilebilmesi amacıyla yükümlü, sorumlu ile kaçakçılık suçunun işlenmesine fail ya da yardımcı olarak iştirak eden diğer kişilerin; konutları, işyerleri, eşyaları ve üzerlerinde, inceleme elemanının talebi üzerine hakim kararı ile gerçekleştirilen bir koruma tedbiridir⁴⁰⁸.

1.4. VERGİSEL ARAMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KAPSAMI

1.4.1. Vergisel Aramanın Tarihsel Gelişimi

Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin kanunlaştırma çalışmalarının sonucu olarak bugünkü vergi sistemimizin temelleri 15.06.1949 tarihinde kabul edilen 5432 sayılı ilk Vergi Usulü Kanunu ile atılmıştır⁴⁰⁹. Bu tarihe kadar dağınık halde bulunan vergi usulü ve vergi cezalarına ilişkin hükümler bu kanun ile tek bir çatı altında toplanmıştır⁴¹⁰.

⁴⁰⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.24.

⁴⁰⁸ Vergisel aramaya ilişkin olarak yapılan tanımlar için Bkz. Nurettin Eroğlu; *Açıklamalı Ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Sevinç Matbaası, Ankara 1989, s.227; Mehmet Arslan; *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Alfa Kitabevi, İstanbul 2000, s.190; Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I, a.g.m., s.67; İlhami Söyler; *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1987/295, Ankara 1987, s.18; Adil Nas; "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.273, Haziran 2011, s.157; Organ, a.g.e., s.143; Doğrusöz E., a.g.m., s.183-184; Koçak, a.g.m., s.61; Metin Meriç; *Vergi Denetimi*, İlkem Ofset, İzmir 2002, s.89; Bayraklı vd., a.g.e., s.140-141; Sevil Şin; *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2005-17, İstanbul 2005, s.96.

⁴⁰⁹ İbrahim N. Bayar; *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi Yayınları, İstanbul 2013, s.66.

⁴¹⁰ Bekir Baykara; *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, 1. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2009, s.394.

Vergisel aramaya ilişkin hükümler ilk olarak 5432 sayılı Kanun'un 132 ile 137'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. 5432 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldıran 1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergisel aramaya ilişkin hükümlerde kapsamlı bir değişim yapılmamış olup sadece önceki kanunun vergisel aramaya dair birkaç maddesinde değişiklik yapılarak arama müessesesi olduğu gibi 213 sayılı VUK'ya aktarılmıştır.

Vergisel aramanın şartlarını içeren 213 sayılı VUK'nın 142'nci maddesinde yer verilen kavramlar, 5432 sayılı Kanun'daki kavramsal çerçeveye göre kurgulanmış olmasına rağmen bu kavramların içeriği 213 sayılı Kanun ve başka kanunlardaki düzenlemelerle izleyen yıllarda önemli değişimler geçirmiş; diğer bir deyişle, maddenin lafzı değişmemiş ancak maddede yer alan kavramların içeriği ve kapsamı ciddi anlamda değişmiştir⁴¹¹. Bu nedenle vergisel aramanın kapsamı ve şartlarının doğru bir şekilde açıklanabilmesi bakımından 5432 sayılı Kanun'daki vergisel aramaya ilişkin hükümlerin ve bu hükümlerde yer alan kavramların 5432 sayılı Kanun bakımından ne anlam ifade ettiğinin açıklanması ve bu kavramlarla ilgili olarak sonradan yapılan değişikliklerin ortaya konulmasında yarar bulunmaktadır⁴¹².

5432 sayılı Kanun'un hangi hallerde arama yapılabileceğini düzenleyen 132'nci maddesi şöyledir⁴¹³: *"İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir*

⁴¹¹ Erdem, a.g.e., s.161.

⁴¹² Erdem, a.g.e., s.161.

⁴¹³ 5432 sayılı Kanun'un vergisel aramaya ilişkin diğer hükümleri şöyledir:

m.133: *"Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur.*

Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tesbit olunması müfredatlı tesbit demektir.

Arama kararında açıkça yazılmasa bile, aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, aramayı yapan memur tarafından alınıp daireye götürülebilir ve incelenebilir. Bu taktirde müfredatlı tutanağın bir örneği defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu suretle alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.

Defterlerin iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur."

m.134: *"Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.*

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir."

m.135: *"Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.*

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tesbit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzuu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

İlgililer imzası üstüne dilediği itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler."

mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

Dikkat edilirse, 5432 sayılı Kanun’un 132’nci maddesi ile bu hükmün, 213 sayılı VUK’daki karşılığını oluşturan 142’nci maddenin birbiriyle hemen hemen aynı olduğu görülmektedir. 142’nci madde de yapılan esaslı tek değişiklik, birden fazla kişi nezdinde ve farklı yerlerde arama yapılmasına ihtiyaç duyulduğunda; söz konusu kişiler nezdinde ve yerlerde yapılması gereken aramalardan birine karar vermeye yetkili sulh hakiminin, diğer sulh hakimlerinin yetkisine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkili olduğuna dair bir hüküm eklenmiş olmasıdır.

Söz konusu değişiklik dışında 5432 sayılı Kanun’ un 133, 134, 135 ve 136’nci maddelerine eklemeler yapılarak vergisel aramaya ilişkin hükümler olduğu gibi 213 sayılı Kanun’ a aktarılmıştır. 5432 sayılı Kanun’un bu kanunda açıkça yazılı olmayan durumlarda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun uygulanacağına dair hükmü ise 213 sayılı Kanun’un 147’nci maddesinde aynen muhafaza edilmiştir. 213 sayılı VUK ile düzenlenen vergisel arama hükümleri, bu kanunda ihdas edildikleri mevcut şekliyle muhafaza edilerek günümüze kadar değişikliğe uğramadan gelmiştir.

Vergisel aramayla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümleri daha iyi kavrayabilmek için 5432 sayılı Kanun’da yer alan ve bugün hemen hemen aynı içerik ile uygulanmakta olan hükümlerin yine bu kanunda hangi kavramlara karşılık geldiği tespit edilmelidir. Özellikle vergisel arama yoluna başvurulmasına neden olan

m.136: “Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle mükellefin:

a) Süre ile kayıtlı ödevleri hakkında 15 inci madde hükmü uygulanır;

b) 208 inci madde gereğince yapılamayan kayıtlar, defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre zarfında ikmal edilir; uyusulamaz ise mükellefin bağlı olduğu mesleki teşekkül, yoksa belediye encümeni bu süreyi belli eder.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında muamelatını yeniden tanzim ve tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde muamelatını iade edilen defterlere intikal ettirebilir.”

m.137: “Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.”

“mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler” ifadesindeki “vergi kaçırma” kavramının 5432 sayılı Kanun’daki karşılığının ortaya konulması gerekir⁴¹⁴. Zira vergisel arama yoluna başvurulmasına sadece vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerin mi yoksa tüm vergi suç ve kabahatlerine yönelik eylemlerin mi neden olabileceği konusundaki tartışmaların çıkış noktası burasıdır.

5432 sayılı Kanun’un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının birinci kısmında kaçakçılık, kusur ve usulsüzlüklerin vergi cezaları ile cezalandırılacağı (m. 312) belirtilmiştir. Kaçakçılık ise aynı Kanun’un 324’üncü maddesinde yükümlünün veya sorumlunun vergi kaçırmak kastı ile söz konusu hükümde belirtilen fiillerle vergi ziyana sebebiyet vermesi olarak tanımlanmış; 325’inci madde de ise kaçakçılık yapan mükelleflere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği belirtilmiştir.

5432 sayılı Kanun’daki vergisel kabahatler arasında yaptırımı en ağır olanı kaçakçılık olup kasten vergi kaçırmaya yönelik olarak gerçekleştirilen her eylem bu kabahati oluşturmamakta; sadece 324’üncü madde de sekiz bent halinde sayılan eylemlerin gerçekleştirilmesi ile kaçakçılık kabahati oluşmaktaydı. Dolayısıyla 5432 sayılı VUK’da kaçakçılığın günümüzde olduğu gibi bir vergi suçu olarak değil; vergi kaçırmak kastı ile vergi ziyana sebep olunması suretiyle gerçekleşen ve yaptırımı kaçırılan verginin üç katı tutarında idari para cezası olan bir vergisel kabahat olarak düzenlendiği görülmektedir⁴¹⁵.

Vergi kaçakçılığının, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bir suç haline gelmesi 5815 sayılı Kanun ile sağlanmıştır⁴¹⁶. 1951 yılında yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun’un 11’inci maddesi ile 5432 sayılı VUK’nın dördüncü kitabının ikinci kısmının dördüncü bölümüne ek 2’nci madde kapsamında “Hileli Vergi Suçları” eklenmiştir. Bu değişiklik ile 5432 sayılı Kanun’a göre kaçakçılık kabahatini oluşturan fiillerin bir kısmı yeni ihdas edilmiş bulunan, hileli vergi suçunu oluşturan fiiller olarak tanımlanmış ve bu suçun yaptırımı da hürriyeti bağlayıcı ceza olarak öngörülmüştür⁴¹⁷.

Hileli vergi suçuna 213 sayılı VUK’nın 357’nci maddesinde yer verilmiş ve bu suç, 2365 sayılı Kanun 81’inci maddesi ile yürürlükten kaldırıldığı 1980 yılına

⁴¹⁴ Erdem, a.g.e., s.162.

⁴¹⁵ Erdem, a.g.e., s.163.

⁴¹⁶ Baykara, a.g.e., s.394.

⁴¹⁷ Erdem, a.g.e., s.163.

kadar uygulanmıştır⁴¹⁸. 213 sayılı Kanun'un 357'nci maddesi uyarınca hileli vergi suçu; "*Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden*⁴¹⁹ *biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi kaybı oluşturmak hileli vergi suçunun zorunlu bir şartı olarak 213 sayılı Kanun'da öngörülmüştür. Hileli vergi suçu ile günümüz vergi kaçakçılığı suçu arasındaki en önemli farklardan biri de budur. Hileli vergi suçuna uygun vergi kaybına neden olan fiiller, vergi kaçakçılığı suçuna konu seçimlik hareketlere denk düşmektedir⁴²⁰.

2365 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi ile 213 sayılı VUK'nın 344'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte daha önce hileli vergi suçu olarak isimlendirilen eylemler artık kaçakçılık suçu olarak kabul edilerek vergi kaybı ile vergi kaçakçılığı arasındaki bağ koparılmıştır. 344'üncü maddede yazılı eylemleri gerçekleştirerek kaçakçılık suçu işleyenler hakkında uygulanacak ceza ise 359'uncu maddede, 345'inci madde uyarınca uygulanacak idari para cezasından ayrı olarak, 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar süre ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet olarak belirtilmiştir.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kabul edilen 4369 sayılı Kanun, vergi kaçakçılığı suç ve cezasının esaslarını belirlemiş; VUK'nın 344'üncü maddesinde yer alan ve kaçakçılığa konu olan fiilleri, bu fiillerin cezalarını düzenleyen 359'uncu maddeye taşıyarak vergi ziyasını, vergi kaçakçılığı suçunda unsur olmaktan çıkarmıştır⁴²¹. 5432 sayılı Kanun' un ilk halinde tamamen bir

⁴¹⁸ Bayar, a.g.e., s.66.

⁴¹⁹ 1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır.),
2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)
7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)

⁴²⁰ Bayar, a.g.e., s.67.

⁴²¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.20; Bayar, a.g.e., s.68-69; Baykara, a.g.e., s.395.

vergisel kabahat niteliğinde olan vergi kaçakçılığı, sonraki yıllarda gerçekleşen kanun değişiklikleri ile artık yaptırımını hürriyeti bağlayıcı ceza olan bir vergi suçu haline gelmiştir.

Doktrinde bir görüş, aramanın dayanağını oluşturan 213 sayılı VUK'nın 142'nci maddesindeki “*bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler*” ifadesinin 5432 sayılı ilk VUK'nın 132'nci maddesinde düzenlendiği şekliyle değişmeden günümüze kadar geldiğini ve bu kanunda vergi kaçırmanın bir vergisel kabahat olarak düzenlenmesi nedeniyle söz konusu ifadenin, 213 sayılı VUK'nın 359'uncu maddesindeki vergi suçu oluşturan kaçakçılık kavramını işaret etmediğini ileri sürmektedir⁴²². Aynı görüşü paylaşan diğer bir görüş ise, VUK'nın 142'nci maddesinin yaptırımını idari para cezası olan vergisel kabahatler düzenini değiştiren 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önceki yasal sistemden kaldığını; bu hükümdeki kaçakçılık kavramının, anılan sistemde sadece vergi suçlarını değil yaptırımını idari para cezası olan vergisel kabahatleri de içerdiği belirtmiştir⁴²³. Bu görüşe göre, 4369 sayılı Kanun ile getirilen sistem değişikliği sonrasında 142'nci maddeye ve kaçakçılık terimine dokunulmadığı için kanunkoyucunun 142'nci maddeye ilişkin iradesinin değişmediğinin kabulü gerekmekte olup mevcut durumda en basit bir şüphe durumunda dahi (her ne kadar adil olmayan, orantısız ve hukuka aykırı bir uygulama olduğu kabul edilse dahi) aykırılık türüne bakılmaksızın tüm vergi suç ve kabahatleri için vergisel arama talep edilebilir⁴²⁴.

Ancak tarihsel süreç içerisinde kaçakçılığın, bir vergi kabahatinden vergi suçuна dönüşmesine rağmen 213 sayılı VUK'nın 142'nci maddesindeki “*vergi kaçırdığına*” ibaresinin ihdas edildiği 5432 sayılı Kanun'dan bu yana ilk haliyle aynı kalması nedeniyle bugün için söz konusu ibarenin, eskisinden farklı olarak, VUK'daki mevcut hükümler doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir⁴²⁵. VUK'nın yürürlükte olan hükümleri doğrultusunda 142'nci maddenin lafzi yorumu yapıldığında vergisel aramaya sadece kaçakçılık suçu bakımından başvurulabileceği buna karşın idari para cezasını gerektiren vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri için başvurulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır⁴²⁶.

⁴²² Erdem, a.g.e., s.163.

⁴²³ Kaşıkçı, a.g.e., s.109.

⁴²⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.109-110.

⁴²⁵ Cahit Yerci; “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.250, Temmuz 2009, s.40.

⁴²⁶ Kaşıkçı, a.g.e., s.109.

Bu doğrultuda vergisel arama yoluna ancak yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden belirtilerin bulunması durumunda başvurulabilir. Söz konusu belirtilerin de Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını öngörülen kaçakçılık fiillerinin varlığına işaret etmesi gerekmektedir⁴²⁷. Aksi kabul, vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezası gerektiren eylemler ileri sürülerek yükümlü hakkında vergisel arama tedbiri uygulanmasına neden olacaktır. Diğer bir deyişle, vergi kaybı dahi doğurmayan basit bir usulsüzlük kabahati nedeniyle bile yükümlü nezdinde vergisel arama yapılabilmesi mümkün hale gelecektir.

Bu durumun ise, amaçla aracın dengeli olmasını, koruma tedbirine başvurulurken elde edilecek genel fayda ile tedbire muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması dolayısıyla uğradıkları zarar arasında makul bir ölçü bulunmasını gerektiren orantılılık ilkesine açıkça aykırılık teşkil ettiği ortadadır. Bu nedenle özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı gibi temel hak ve özgürlükler bakımından ağır bir müdahale oluşturan arama koruma tedbirine vergisel kabahatler için başvurulması mümkün olmamalıdır. Ayrıca arama dahil tüm koruma tedbirlerine sadece suçlar bakımından başvurulabilmesi mümkün olup ceza muhakemesi sistemimizde kabahat niteliğindeki fiiller için koruma tedbirlerine başvuru yolu açık da değildir⁴²⁸.

Yine CMK m. 134 uyarınca bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama yapılabilmesi için “*bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı*” şarttır. Dolayısıyla bir an için idari para cezasını gerektiren vergisel kabahatler nedeniyle arama yoluna başvurulabileceği kabul edilse dahi 134'üncü madde hükmü gereği, bilgisayarlarda bilgisayar programları ve kütüklerinde vergisel arama yapılamayacaktır. Bu durum ise, yükümlülerin giderek artan bir oranda vergiye ilişkin işlem ve kayıtlarını elektronik ortamda tuttukları dikkate alındığında vergisel aramanın, kendisinden beklenen amaçlara tam olarak ulaşmasına engel olacaktır.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle; hem vergi ziyayı ya da usulsüzlük gibi kabahatlerin işlendiğine dair emareler bulunduğu ileri sürülerek yükümlünün temel hak ve özgürlükleri bakımından ağır ve orantısız bir müdahale oluşturan arama

⁴²⁷ Bumin Doğrusöz; “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, <https://www.bumindogrusoiz.com/article/aramali-inceleminin-incelikleri>, 17.02.2018.

⁴²⁸ Kaşıkçı, a.g.e., s.110.

tedbirinin uygulanmasına engel olmak hem de doktrinde var olan tartışmalara nokta koymak adına vergisel aramaya sadece kaçakçılık suçları için başvurulabileceğinin kabulü zorunludur. Bu anlamda, VUK'nın 142'nci maddesinde yer alan “*bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler*” ifadesinin “*bir yükümlünün 359'uncu maddede yer alan fiiller ile kaçakçılık suçu işlediği yönünde makul şüphe oluşturan belirtiler*” ifadesiyle değiştirilmesi yerinde olacaktır⁴²⁹.

1.4.2. Vergisel Aramanın Kapsamı

Vergisel aramaya yükümlü bakımından meydana getirdiği sonuçlar itibariyle ancak belirli şartlarla başvurulabildiği için hangi amaçla bu yola başvurulacağının ve kapsamının önceden belirlenmesi gerekir⁴³⁰. Yapılan arama, içeriği ve amaçları bakımından sınırlı arama, çok yönlü arama ve genel arama şeklinde gerçekleşebilmektedir.

1.4.2.1. Sınırlı Vergisel Arama

Sınırlı vergisel arama, bir defter, belge ya da saklanan kaçak bir mal gibi var olduğu konusunda şüphe bulunan belirli bir delili elde etmek amacıyla belirli bir kişi üzerinde veya yerde gerçekleştirilir⁴³¹. Örneğin, yükümlünün asıl vergi kayıtlarını bir dizüstü bilgisayara kaydettiği ve bu bilgisayarı evinde sakladığına dair bir ihbarın yapılması halinde, yükümlünün evinde sadece bu bilgisayarı ele geçirmek amacıyla yapılan arama, sınırlı aramadır.

1.4.2.2. Genel Vergisel Arama

Genel vergisel arama ise, bir yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediği konusunda makul şüphe oluşturan belirtilerin ortaya çıkması durumunda vergi

⁴²⁹ Yerci, VUK'nın 142'nci maddesine “*vergi kaçırma*” deyimini yerine “*VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebep olma*” ibaresinin konulmasının daha uygun olacağı görüşündedir. Ancak vergi ziyana sebep olmadan da vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi mümkün olduğundan bu ibarenin konulmasının uygun olmayacaktır. Bkz. Yerci, a.g.m., s.40.

⁴³⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 80; O. Şener Akkaynak, “Aramalı İnceleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 1994, s.2. <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=61>, 15.10.2017; Arzu Küçük; “Türk Vergi Hukukunda Aramalı İnceleme”, *Yargıtay Dergisi*, Ocak-Nisan 2010, s.161.

⁴³¹ Akkaynak, a.g.e., s.2; Meriç, a.g.e., s.90.

kaçakçılığı suçuna ilişkin her türlü delilin bulunabilmesi amacıyla yükümlünün üzerinde, eşyasında, konutunda ya da iş yerinde gerçekleştirilen arama türüdür⁴³².

1.4.2.3. Çok Yönlü Vergisel Arama

Vergi kaçakçılığı suçunun faili olan ya da bu suça yardım ettiği yönünde makul şüphe bulunan kişi sayısının fazla olması dolayısıyla bu kişilerin üzerinde, eşyalarında, konutunda ve iş yerlerinde vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delillerin elde edilmesi amacıyla belirli bir organizasyon içerisinde aynı anda gerçekleştirilen aramalar, çok yönlü vergisel aramadır⁴³³. Çok yönlü vergisel aramalarda hem aramayı gerçekleştirecek inceleme elemanlarının ve aramaya katılacak diğer kimselerin hem de arama sırasında kullanılacak araç gereçlerin koordinasyonu büyük önem taşımaktadır⁴³⁴. Örneğin; vergi incelemesi sırasında yükümlü ile birlikte yükümlünün muhasebecisinin kaçakçılık suçu oluşturan eylemlerde bulunduğu ve yükümlü için çalışan iki kişinin de bu suça yardım ettiğine dair ihbarda bulunulduğunu düşünelim. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delillerin elde edilmesi amacıyla bu yükümlünün, onun muhasebecisi ve iki çalışanının; üzerleri, eşyaları ev ve iş yerlerinde belirli bir organizasyon çerçevesinde yapılan vergisel arama, çok yönlü vergisel aramadır.

2. VERGİSEL ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖZELLİKLERİ VE VERGİSEL ARAMADA CEZA MUHAKEMESİ KANUNU HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI

2.1. VERGİSEL ARAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Bir önceki bölümde açıklandığı üzere, adli arama, şüpheli ya da sanığın yakalanması ya da delil niteliği taşıyan veya müsadereye tabi eşyanın elde edilebilmesi amacıyla kişinin üzerinde, eşyasında, konutunda, işyerinde araştırma yapılmasıdır.

Vergisel arama ise yükümlünün, vergi kaçakçılığı suçunu işlediği konusunda

⁴³² Akkaynak, a.g.e., s.2; Akdoğan, a.g.e., s.80.

⁴³³ Akdoğan, a.g.e., s.80; Akkaynak, a.g.e., s.2;

⁴³⁴ Akkaynak, a.g.e., s.2; Servet Uçkan; *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.20.

oluşan makul şüphe nedeniyle başvurulmuş ve esasen bu suça ilişkin delil elde edilmesi amacıyla yükümlü ve/veya kaçakçılık suçuyla ilgili kimselerin üzerlerinde, eşyalarında, konutlarında, işyerlerinde ve diğer yerlerde gerçekleştirilen bir araştırma faaliyetidir. Bu nedenle hukuki niteliği itibarıyla vergisel arama, delillerin elde edilmesi ve bunlara el koyulması amacıyla gerçekleştirilen adli arama koruma tedbirinin vergi hukukuna özgü bir türüdür⁴³⁵.

Doktrinde bir görüş, vergisel aramanın, adli arama gibi yakalama ya da delil elde etme ve el koyma amacıyla değil, vergi idaresinin denetim faaliyetinin gereğinden kaynaklanmakta olduğunu; vergisel aramanın, sonrasında gerçekleştirilecek incelemede kullanılacak defter, belge ve kayıtların (delillerin) elde edilmesi için yapılmakla beraber bu delillerin, bir suçla bağlantılı olma koşulunun bulunmadığını ileri sürmüştür⁴³⁶. Bu görüşe göre vergisel arama, maddi gerçeğe ulaşmayı hedeflemekle birlikte, arama sonrasındaki vergi incelemesi faaliyeti yargısal değil idari nitelik taşıdığı için idarenin denetim fonksiyonuna bağlı bir araç olarak öngörülen arama uygulamasının adli ve önleme aramalarından daha farklı bir sınıflandırma içinde değerlendirmek gerekmektedir⁴³⁷.

Ancak vergisel arama, idarenin normal denetim faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen bir denetim yöntemi olmayıp yükümlülerin vergi kaçırdığı konusunda oluşan makul şüphe üzerine başvurulmuş istisnai bir koruma tedbiridir. Her ne kadar vergisel aramanın amaçlarından birini, vergi incelemesinin amaçlarının gerçekleştirilmesi oluştursa da aramanın temel hedefi, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delillerin elde edilmesidir. Yine arama sonrasında gerçekleştirilecek olağandışı incelemenin, idarenin denetim faaliyeti kapsamında değerlendiriliyor olması, diğer bir deyişle, bir denetim yöntemi olması, incelemeye yardım etme amacı taşısa da vergisel aramanın, vergi incelemesinden ayrı bir hukuki kurum olduğu ve bir denetim yöntemi olarak değerlendirilemeyeceği gerçeğini değiştirmemektedir.

⁴³⁵ Doktrinde hakim görüş, vergisel aramanın hukuki niteliği itibarıyla adli arama olduğu yönündedir. Bkz. Bayraklı vd., a.g.e., s.145; Taşdelen, a.g.e., s.163; Kaşıkçı, a.g.e., s.31-32; Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu; “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2014, s.65; Soydan, a.g.e., s.514; Çavuş, a.g.e., s.267. Vergisel aramanın önleme araması olarak değerlendirilebileceğine ilişkin diğer bir görüş için Bkz. Abdullah Ömercioğlu, “Vergisel Aramada Önemli Hususlar”, *Maliye Postası Dergisi*, S.836, Temmuz 2015, s.108.

⁴³⁶ Erdem, a.g.e., s.150.

⁴³⁷ Erdem, a.g.e., s.150. Aksi Görüş: “VUK’ndaki arama, vergi kaçakçılığı fiillerini ortaya çıkarmaya ve adli soruşturma yapmaya yönelik bir araştırma işlemi olmasının yanında, ancak hakim kararıyla yapılabildiğinden bir adli aramadır.” Çavuş, a.g.e., s.267.

2.2. VERGİSEL ARAMANIN ÖZELLİKLERİ

Vergisel arama, bir koruma tedbiri olarak adli arama niteliği taşıdığı için adli aramanın hukuki niteliği, özellikleri ve ön şartları ile ilgili olarak yukarıda yaptığımız açıklamalar vergisel arama bakımından da geçerli olacaktır. Koruma tedbirleri arasında yer alan vergisel aramanın özelliklerini, hükümden önce temel bir hakkı sınırlaması, araç niteliği taşıması ve geçici olması olarak sıralayabiliriz.

2.2.1. Vergisel Arama Hükümden Önce Temel Bir Hakkı Kısıtlar

Vergi Usul Kanunumuz, ihbar ya da vergi incelemeleri sırasında ortaya çıkan ve yükümlünün vergi kaçakçılığı suçunu işlediği konusunda makul şüphe uyandıran emarelerin/belirtilerin bulunması halinde yükümlü ve/veya kaçakçılık suçuyla ilgisi bulunan kimseler nezdinde vergisel aramanın yapılabileceğini hüküm altına almıştır (VUK m. 142). Kanunkoyucu, yükümlü ve/veya kaçakçılık suçuyla ilgili bulunan kimseler hakkında vergisel arama uygulanabilmesini, söz konusu kişilerin kaçakçılık suçu işledikleri konusunda verilmiş bir mahkeme kararı bulunması şartına bağlamamış; sadece, çeşitli şekillerde ortaya çıkan ve vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik inceleme elemanı nezdinde makul şüphe uyandıran belirtilerin bulunmasını yeterli görmüştür.

Dolayısıyla, vergisel arama yolu ile suçlu olduğu konusunda henüz bir mahkumiyet hükmü bulunmayan yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilişkili kimselerin özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve vücut dokunulmazlığı gibi temel hak ve özgürlükleri kısıtlanmaktadır⁴³⁸. Vergisel aramanın söz konusu özelliği nedeniyle arama tedbirinin uygulanmasına ilişkin Anayasa'da, VUK'da, CMK'da yer alan kurallara sıkı bir şekilde uyulması zorunludur.

2.2.2. Vergisel Arama Bir Yaptırım Değil Araştır

Adli arama, bir koruma tedbiri olarak delillerin elde edilmesi veya şüpheli ya da sanığın yakalanması suretiyle muhakeme sonucunda maddi gerçeğe ulaşılması ve hükmün infazına imkan sağlaması nedeniyle diğer koruma tedbirlerinin yerine

⁴³⁸ AİHM, Camenzind davasında arama ve elkoyma işlemlerinin koruma tedbiri niteliğinden dolayı zorunlu olarak temel hak ve özgürlüklere mahkumiyet hükmünden önce bir müdahale teşkil ettiğini belirtmiştir. Bkz. Mualla B. Soygüt Arslan; "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mialhe/Fransa Kararı", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, Güz 2009, s.169.

getirilmesi amacını taşıması bakımından araç niteliği taşır.

Vergisel aramanın araç niteliği, ilk olarak yükümlü ya da kaçakçılık suçuyla ilgili kimseler tarafından gizlenen defter, belge ve kayıtlara ulaşılmasını sağlayarak bunlar üzerinde vergi incelemesi yapılmasına imkan sağlamasında kendisini gösterir⁴³⁹. Öte yandan vergisel arama, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ispat vasıtası olan delillerin bulunması ile bu deliller üzerinde diğer bir koruma tedbiri olan elkoymanın gerçekleştirilebilmesi ve sonuçta maddi gerçeğe ulaşılması yoluyla adli veya idari uyuşmazlıkların adil bir şekilde çözülmesi ve vergi idaresinin, vergi cezalarını uygulayabilmesi⁴⁴⁰ amaçlarına hizmet eden bir araçtır⁴⁴¹.

2.2.3. Vergisel Arama Geçicidir

Araç niteliği taşıması nedeniyle koruma tedbirleri, geçici olup sadece hedefledikleri amaç gerçekleşinceye ya da amacın gerçekleşmeyeceğinin kesin olarak anlaşılmasına kadar uygulanabilirler. Vergisel arama da bir koruma tedbiri olan adli arama niteliği taşıdığı için geçici olup aramayla hedeflenen amaçların gerçekleşmesi üzerine ya da amaçların gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması ile sona erecektir.

Vergisel arama neticesinde kaçakçılık suçuna ilişkin deliller elde edilmiş ise, aramanın yerini diğer bir koruma tedbiri olan elkoyma alacak; ancak aranan deliller bulunamamış ya da bulunamayacağı kesin olarak anlaşılmışsa bu durumda vergisel aramaya son verilecektir.

2.3. VERGİSEL ARAMA VERGİ İDARESİNİN BİR DENETLEME İŞLEMİ MİDİR?

Vergi hukuku doktrinde, vergisel aramanın çoğunlukla, arama sonrasında gerçekleştirilecek vergi incelemesi ile birlikte ele alınıp, vergi idaresinin bir işlem türü olarak “yükümlülerin denetlenmesi yolları”⁴⁴² ya da “vergi idaresinin bilgi

⁴³⁹ Doktrinde Erdem de, vergisel aramanın, vergi incelenmesine esas alınacak delillerin sağlanması bakımından bir araç olduğunu ifade etmektedir. Bkz. Erdem, a.g.e., s.169.

⁴⁴⁰ Nihal Saban; “Anayasa Ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, *Polis Dergisi*, S.36, Temmuz/Ağustos/Eylül 2003, s.93.

⁴⁴¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.33.

⁴⁴² Vergisel aramayı, vergi idaresinin yükümlüleri denetleme yolları ya da türleri arasında inceleyen yazarlar için Bkz. Yusuf Karakoç; *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.315-318; Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya; *Vergi Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı,

*edinme yolları*⁴⁴³ başlığı altında yoklama, vergi incelemesi ve bilgi edinme ile birlikte incelendiği görmekteyiz. Hukuki niteliği nazara alındığında vergisel aramanın, vergi idaresince gerçekleştirilen denetim türlerinden biri olarak değerlendirilmesi acaba mümkün müdür?

“Denetleme” kelimesi, sözlükte “denetlemek işi; bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, baki, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır⁴⁴⁴. Tanımdan yola çıkıldığında denetleme, denetlemeye muhatap olanların, yükümlülüklerini yerine getirip getirmediüklerinin tespiti amacıyla bir defaya mahsus ya da periyodik aralıklarla yapılan araştırma işlemini ifade etmektedir⁴⁴⁵.

Vergi denetimi ise, vergi kanunları uyarınca vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun hareket edip etmedüklerinin tespitine yönelik olarak bir defaya mahsus ya da periyodik olarak vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen araştırma işlemlerinin tümüdür⁴⁴⁶.

Vergi idaresinin yükümlülükleri denetlemeye yönelik olarak gerçekleştirdiği yoklama ve vergi incelemesi işlemleri; genel nitelik taşıyıp yükümlüler hakkında bir defa ya da sürekli olarak uygulanırlar ve vergi tarhı ya da vergi cezası kesilmesi bakımından hazırlık işlemi niteliği taşımaktadırlar. Vergi incelemesi ve yoklamanın yapılması idarenin kendi iç işleyişi kapsamında gerçekleştirilmekte olup bu işlemler için her hangi bir yargı merciinin onayına da ihtiyaç duyulmamaktadır.

Vergisel arama ise, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönünde oluşan makul şüphe üzerine, bu suça ilişkin delillerin elde edilmesi amacıyla başvuru ve sadece hakim kararı ile gerçekleştirilebilen bir koruma tedbiri olduğu için adli nitelik taşımaktadır. Yine vergisel arama vergi idaresi tarafından periyodik aralıklarla uygulanabilecek bir işlem olmayıp sadece kanunda yer alan şartların gerçekleşmesi

Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.202-213; Bayraklı vd., a.g.e., s.140-155; HUD, a.g.e., s.110; Öncel vd., ise aramayı vergi tarhında ön işlemler arasında inceleyerek aramanın, vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırma olduğunu belirtmiştir. Bkz. Öncel vd.; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.100-101.

⁴⁴³ Kırbaş, vergisel aramayı vergi idaresinin bilgi edinme yolları arasında inceleyerek vergi idaresinin en dikkatli şekilde başvurusu gereken bilgi edinme yolu olduğunu ifade etmiştir. Bkz. Kırbaş, a.g.e., s.160.

⁴⁴⁴ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük,

https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5757f6a88ba124.55302655,12.03.2017.

⁴⁴⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.35.

⁴⁴⁶ HUD, a.g.e., s.98; Kaşıkçı, a.g.e., s.35.

üzerine başvurulabilen istisnai bir işlemdir. Dolayısıyla vergisel aramanın başlı başına bir denetleme işlemi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp suç delili olabilecek gizli defter, belge ve kayıtlara ulaşabilmek amacıyla başvuru vergi hukukuna özgü bir adli arama türü olarak kabul edilmesi gerekir.

2.4. VERGİSEL ARAMADA CEZA MUHAKEMESİ KANUNU HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI

Vergisel arama, hukuki niteliği itibariyle yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan bir koruma tedbiridir. Dolayısıyla vergisel aramaya ilişkin hükümlerin, gerek Anayasa'daki gerekse başta AİHS olmak üzere ülkemizin taraf olduğu temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalardaki kurallara uygun olarak düzenlenmesi zorunludur.

Bireylerin temel hak ve özgürlükleri bakımından önemli sınırlamalar getiren arama, vergi uygulamaları bakımından hem Anayasa'nın 13'üncü maddesi hem de AİHS'nin 8'inci maddesine uygun olarak kanunla düzenlenmiştir. Vergi inceleme tekniği esas alınmak suretiyle vergisel aramanın konusu, şartları ve uygulanma şekli VUK'da özel olarak düzenlenmiştir. Ancak kanunkoyucu, vergisel aramanın uygulanma sürecine ilişkin teknik konular (aramanın zamanı, aramada hazır bulunması gereken kişiler, arama kararının alınması vb.) hakkında VUK'da düzenleme yapmak yerine bu konuda CMK'ya atıf yaparak CMK'daki aramaya dair hükümlerin uygulanmasını tercih etmiştir⁴⁴⁷.

Vergisel aramaya ilişkin temel hükümler (usul ve esaslar), VUK'nın "Yoklama ve inceleme" başlığını taşıyan yedinci kısmının "arama" başlığını taşıyan üçüncü bölümünde bulunan 142 ila 147'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Vergisel aramanın, kural olarak, söz konusu hükümler çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir⁴⁴⁸. VUK'nın "Genel Hükümlerin Uygulanması" kenar başlığını taşıyan 147'nci maddesinde vergisel aramaya ilişkin üçüncü bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde⁴⁴⁹, CMUK' nın arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı

⁴⁴⁷ Erdem, a.g.e., s.172.

⁴⁴⁸ Yerci, a.g.m., s.38.

⁴⁴⁹ Doktrinde Taşdelen, VUK'un 147'nci maddesinde "açıkça yazılı olmayan hallerde" yerine "açık hüküm bulunmayan durumlarda" ifadesinin kullanılmasının daha uygun olacağı görüşündedir. Bkz. Taşdelen, a.g.m., s.167.

hüküm altına alınmıştır. Ancak VUK'nın atıf yaptığı CMUK, 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5271 sayılı CMK ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un " Yollamalar" başlığını taşıyan üçüncü maddesinde mevzuatta yürürlükten kaldırılan CMUK'ya yapılan yollamaların, CMK'nın bu hükümlerinin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca, VUK'nın 147' nci maddesinde CMUK'ya yapılmış atfın CMK'nın arama (ve elkoyma⁴⁵⁰) ile ilgili hükümlerine yapılmış sayılması gerekmekte olup vergisel aramaya ilişkin olarak VUK'nın 142 ila 147'nci maddelerinde açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın aramaya ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Ancak her ne kadar 5320 sayılı Kanun'un 3'ncü maddesindeki atıf yoluyla bu uyum gerçekleştirilmiş olsa da mevzuatta yeknesaklığın sağlanabilmesi adına VUK'nın 147' nci maddesindeki CMUK'nın arama ile ilgili hükümlerine yapılan atfın, CMK'nın arama ile ilgili hükümlerine yapılan atıf şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır⁴⁵¹. Nitekim Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 115'nci maddesinde vergisel aramaya dair VUK'da hüküm bulunmayan durumlarda CMK'nın aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Arama, vergi hukukunda ceza muhakemesinde olduğu gibi sıkça başvurulanan bir araç değildir. Bu yönüyle vergisel aramanın vergi ilişkisine özgü usul kurallarının VUK kapsamında düzenlenerek bunun dışındaki teknik uygulamalar bakımından CMK ve onun alt düzenlemesi olan AÖAY'de yer alan hükümlerin esas alınması kanun tekniği açısından isabetli bir yaklaşım olmuştur⁴⁵².

3. VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI

Vergisel arama tedbiri ile yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine ağır bir müdahale yapıldığı için gerek Anayasa'da gerekse VUK ve CMK'da arama yapılabilmesi için varlığı aranan şartların gerçekleşmesi zorunlu olup bu şartlar gerçekleşmeden arama yapılması durumunda hukuka aykırı aramanın sonuçları gündeme gelecektir.

⁴⁵⁰ Tuğçe Akdemir ve Eylem Baş; "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi Ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.314, Kasım 2014, s.129.

⁴⁵¹ Akdemir ve Baş, a.g.m., s.129.

⁴⁵² Erdem, a.g.e., s.173.

3.1. VERGİSEL ARAMANIN ÖNŞARTLARI

Vergisel arama, hukuki niteliği itibarıyla adli arama ve dolayısıyla bir koruma tedbiri olduğu için gerçekleşmedikçe vergisel arama yoluna gidilemeyecek olan ön şartlar; görünüşte haklılık, gecikmede tehlike bulunması ve orantılılıktır.

3.1.1. Görünüşte Haklılık

Vergisel arama tedbirinin uygulanması durumunda, yükümlü ve/veya kaçakçılık suçuyla ilgili kimselerin, temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önlenmesi için en azından bu tedbire başvurulduğu anda haklı görülebilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunumuz, arama yoluna gidilebilmesi için vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini kesin olarak ortaya koyan delillerin bulunması şartını aramamış; bu suçun yükümlü tarafından işlendiği yönünde makul şüphe oluşturan emarelerin varlığını yeterli görerek vergisel arama için özde değil görünüşte haklılığın yeterli olacağını kabul etmiştir.

3.1.2. Gecikmede Tehlike Bulunması

Vergisel aramanın bir koruma tedbiri olmasından kaynaklanan diğer bir ön şartı da bu tedbire derhal başvurulmaması durumunda, arama ile hedeflenen amaçlara ulaşma olasılığının kısmen ya da tamamen ortadan kalkması tehlikesinin var olmasıdır. Yukarıda ifade edildiği üzere, vergisel aramanın temel amacı yükümlü ya da kaçakçılık suçuyla ilgili kişiler tarafından gizlenen ve inceleme elamanının eline geçmeden yok edilmesi tehlikesi bulunan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin defter, belge ve kayıtların diğer bir deyişle, delillerin elde edilmesidir. Söz konusu amaca engel olabilecek veya imkansız kılacak bir tehlike yoksa örneğin, aranan delillere vergi incelemesi yoluyla ulaşılabilecekse, vergisel arama tedbiri bakımından gecikmede tehlike bulunduğu söylenemeyecektir.

Gecikmede tehlike bulunması şartı, vergisel arama bakımından kendisini, geç kalınması durumunda arama ile ele geçirilmesi umulan delillerin elde edilebilmesi ihtimalinin azalması veya ortadan kalkmasında gösterir⁴⁵³. Eğer vergisel aramanın

⁴⁵³ Kaşıkçı, a.g.e., s.74-75.

amaçları bakımından bir zarar ortaya çıkma tehlikesi yoksa diğer bir deyişle, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delillerin gizlenmesi ya da ortadan kaldırılması muhtemel değilse gecikmede tehlike de yok demektir.

Vergisel arama bakımından gecikmede tehlike bulunup bulunmadığı konusunda karar vermeye inceleme elemanı yetkilidir. İnceleme elemanı, öncelikle gerek ihbar gerekse yapılan incelemeler dolayısıyla ortaya çıkan ve kaçakçılık suçunun işlendiği yönünde makul şüphe uyandıran emareleri değerlendirecek ve derhal vergisel arama yoluna gidilmemesi durumunda arama ile elde edilmesi amaçlanan delillerin bulunması ihtimalinin azalacağı ya da tamamen ortadan kalkacağına kanaat getirirse arama talebinde bulunacaktır. Bu manada yükümlü ya da kaçakçılık suçuyla ilişkili kişilerin bu suça ilişkin delilleri gizleme ya da ortadan kaldırmaya yönelik davranışlarda bulunduğu dair makul şüphe oluşturan belirtilerin bulunması durumunda, inceleme elemanı tarafından gecikmede tehlike bulunduğu gerekçesiyle arama talep edilebilecektir.

Gecikmesinde tehlike bulunmamasına rağmen vergisel arama talep edilmiş; arama kararı verilmiş ve arama gerçekleştirilmiş ise, bu durumda yapılan arama hukuka aykırı olarak kabul edilecek ve son bölümde açıklanan hukuka aykırı vergisel aramanın sonuçları söz konusu olacaktır.

3.1.3. Orantılılık (Ölçülülük)

Vergisel arama yoluna başvurulmasındaki amaç; vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delillerin elde edilmesi, kaçakçılık suçu dışında vergi mevzuatına diğer aykırılıkların ve faillerinin tespit edilmesi ile nihai aşamada maddi gerçeğe ulaşılması yoluyla sağlıklı ve adil bir vergilendirme ve/veya cezalandırma yapılabilmesidir⁴⁵⁴.

Amaç ile aracın dengeli olmasını ifade eden orantılılık şartı⁴⁵⁵ uyarınca, vergisel arama tedbirine başvurulması suretiyle elde edilecek yarar ile bu tedbir dolayısıyla aramaya muhatap olan kişilerin hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması

⁴⁵⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.83.

⁴⁵⁵ AİHM orantılılık şartını; “İki farklı ve ayrı menfaat arasındaki dengeyi; ulaşılmak istenen meşru amaçla, müdahalenin gerekçesi bu amaca ulaşmak için kullanılan araç (sınırlama getirilen önlem) arasındaki orantılılığı, ölçülülüğü veya sınırlama ile elde edilecek genel yarar ile sınırlamanın neden olduğu bireysel zarar arasındaki denge ve orantıyı ifade etmektedir” şeklinde değerlendirmektedir. Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, a.g.e., s.145

nedeniyle uğrayacakları zarar arasında makul bir ölçü bulunmalıdır.

Orantılılık şartı uyarınca, vergisel arama tedbirine başvurulabilmesi için vergi incelemesinin amaçlarına ulaşabilmesi bakımından aramanın gerekli ve elverişli olması da lazımdır. Vergisel aramanın gerekliliği ile ifade edilmek istenen, bu koruma tedbiri ile hedeflenen amaçlara yoklama ya da vergi incelemesi gibi denetim işlemleri yoluyla ulaşılmasının çok güç hatta imkansız olmasıdır⁴⁵⁶. Bu manada vergisel aramada orantılılık şartına, kullanılan yöntem açısından da uyulması şarttır.

Eğer vergisel aramanın amaçlarına yükümlünün haklarını daha az sınırlayan denetim işlemleri yoluyla ulaşılması imkanı varken doğrudan vergisel arama tedbirine başvurulursa orantılılık şartı ihlal edilmiş olur. Dolayısıyla yoklama ya da vergi incelemesinin uygulanamaması veya yetersiz kalması durumunda vergisel arama en son çare olarak gündeme gelecektir⁴⁵⁷. Buradan hareketle orantılılık ilkesi ile dolaylı olarak yükümlülerin temel haklara ilişkin özgürlük alanlarının korunmasının da amaçlandığını söylemek mümkündür⁴⁵⁸.

Vergisel arama yolu ile elde edilebilecek defter, belge ve kayıtların yükümlünün ibraz ödevinin kapsamı dışındaki unsurlar olması, yükümlünün ibraz ödevini yerine getirmemesi ya da yerine getirip getirmeyeceği konusunda şüphe bulunması normal sürecin dışına çıkılarak arama yapılmasını gerektirebilir. Bu bağlamda vergisel aramanın sonrasında gerçekleştirilecek olağandışı incelemede kullanılacak delillere ulaşılması bakımından elverişli olması da gerekir⁴⁵⁹.

Belirtmek gerekir ki vergisel arama tedbiri bakımından orantılılık şartı, sadece ulaşılacak istenen amaç ile aramaya muhatap olanların müdahale edilen hak ve özgürlükleri arasındaki denge ile sınırlı değildir. Vergisel aramayı gerçekleştirenlerin aramanın icrası sırasındaki davranışları da orantılılık ilkesine uygun olmalıdır.

Doktrinde Kaşıkçı, VUK'daki mevcut düzenleme dolayısıyla vergisel arama yoluna hem vergi suçları hem de vergisel kabahatler nedeniyle başvurulabileceği

⁴⁵⁶ AİHM, müdahalenin gerekli olmasını Olsson-İsveç davasında "... gereklilik kavramı, müdahalenin acil bir sosyal ihtiyaca yanıt verdiğini ve özellikle ulaşılmaya çalışılan meşru amaçla orantısız olduğunu ima etmektedir" şeklinde açıklamıştır. Olsson-İsveç Davası, 10465/83, 24.03.1988 Akt. Arslan M. B., a.g.m., s.168.

⁴⁵⁷ Erdem, a.g.e., s.182; Recep Yücedoğru; *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.68.; Soydan, a.g.e., s.517.

⁴⁵⁸ Philip Kunig, "Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s.145.

⁴⁵⁹ Erdem, a.g.e., s.182; Soydan, a.g.e., s.517.

yönündeki görüşü doğrultusunda, orantılılık açısından kayba uğratılan, tahsilinin imkansızlaştırıldığı ya da önemli ölçüde tehlikeye düşürüldüğü iddia edilen verginin miktarının da dikkate alınabileceğini ifade etmektedir. Yazara göre, orantılılık şartında miktarın belirlenmesi ilk tespitlere göre ihtimal dahilinde olan vergi kaybı ölçüt alınarak yapılabilecektir⁴⁶⁰.

Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere, vergisel arama yoluna sadece VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan ve kaçakçılık suçu oluşturan eylemler dolayısıyla başvurulabileceği gibi söz konusu eylemler nedeniyle her zaman bir vergi kaybı da ortaya çıkmayabilir. Örneğin, 359'uncu maddede kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller arasında yer verilen, *“ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadan basmak”* eylemi doğrudan bir vergi kaybına neden olmaz. Yine kayba uğratılan ya da tahsilinin tehlikeye düşürüldüğü veya olanaksız hale getirildiği vergi tutarını tespit etmek oldukça güç hatta bezen olanaksız dahi olabilir.

3.2. VERGİSEL ARAMANIN ŞARTLARI

Vergisel arama, yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığı için VUK'da sıkı şartlara bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde aramanın amaç ve kapsamı belirtildikten sonra vergisel arama yoluna başvurulabilecek durumlar belirtilmiştir. Bu durumları vergisel arama yapılabilmesinin şartları olarak da ifade etmek mümkündür⁴⁶¹. VUK'nın 142'nci maddesi hükmü şöyledir:

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

- 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;*
 - 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;*
- şarttır.*

⁴⁶⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.84-85.

⁴⁶¹ Şükrü Kızılot; *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C.2, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara 1991, s.1341.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

Vergisel aramanın hukuki niteliği bakımından adli arama olması ve VUK’nın 147’nci maddesinin CMK’ya yaptığı atıf nedeniyle vergisel aramanın şartlarının belirlenmesinde CMK’nın 119’uncu maddesinin de dikkate alınması gerekir. Hem VUK m. 142 hem de CMK m. 119 birlikte değerlendirildiğinde vergisel aramanın şartlarını;

- Yükümlünün vergi kaçırdığına dair emarelerin/makul şüphenin bulunması,
- Yükümlünün vergi kaçırdığına dair emarelerin/makul şüphenin ihbar ya da vergi incelemeleri yoluyla tespit edilmesi,
- İnceleme elemanı tarafından arama yapılmasına gerek duyularak arama talebinde bulunulması
- Arama kararının alınmış olması, şeklinde sıralayabiliriz.

3.2.1. Yükümlünün Vergi Kaçırdığına Dair Emare/Makul Şüphe Bulunması

3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Ölçüt: Vergi Kaçırdığına Delalet Eden Emareler Bulunması

Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesi uyarınca, vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için aranan en önemli unsur, bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden emarelerin bulunmasıdır⁴⁶². Söz konusu emareler, yapılan bir ihbar dolayısıyla ortaya çıkabileceği gibi yürütülmekte olan normal bir vergi incelemesi sırasında da ortaya çıkabilir⁴⁶³. Aramaya gerekçe olacak nitelikte ihbar veya inceleme sonucunda kaçakçılık suçunun işlendiği yönünde şüphe oluşturan emareler

⁴⁶² Doğrusöz E., a.g.m., s.185.

⁴⁶³ Yerci, a.g.m., s.38.

tespit edilmemişse; her şeyden önce arama kararı isteyen inceleme elemanı ve arama kararı veren hakim VUK'a aykırı davranmış olacaktır⁴⁶⁴.

Vergisel arama talep edilebilmesi için ihbar ya da inceleme yoluyla bir yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde emareler bulunduğu tespit edilmesi gerekir. Bahsedilen emareler dolayısıyla yükümlünün vergi kaçırdığına dair oluşan şüphenin⁴⁶⁵ yenilmesi diğer bir deyişle, kaçakçılık suçunun gerçekten işlenip işlenmediğinin tespiti ve bu suça ilişkin delillerin elde edilebilmesini sağlamak amacıyla vergisel arama gerçekleştirilir.

Kanunkoyucu, *“vergi kaçırıldığına delalet eden emareler”* in neler olduğunu açıklamadığı gibi emareye örnek verme yoluna da gitmemiş; bu konuda belirleme yapma yetkisini inceleme elemanına bırakmıştır⁴⁶⁶. O halde söz konusu ifadeden ne anlaşılması gerekmektedir?

Emare, hukuk sözlüğünde *“belirti, iz, ipucu; bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular”*⁴⁶⁷ olarak tanımlanmıştır. Usul hukuku bakımından ise emareyi; bir iddianın doğrulanması konusunda kanaat edinmeye elverişli olan ancak iddia edilen olayı sadece ihtimal derecesinde ya da kısmen doğrulayabilen ispat araçları olarak tanımlamak mümkündür⁴⁶⁸. Emare, ceza muhakemesi bakımından ise belirti delili olarak kabul edilmektedir.

Dikkat edileceği üzere, emare bir kesinlik ifade etmemektedir. Bu nedenle kesin bir delil olmamakla birlikte, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik fiillerin işlendiğine dair bir ipucunu, bir delil başlangıcını veya buna işaret eden belirtileri emare olarak değerlendirmek mümkündür⁴⁶⁹. Bunlar, defter ve belgeler olabileceği gibi her hangi bir olay da emare olabilir⁴⁷⁰. Vergi kaçırıldığına dair emare sayılabilecek belirtilere; yükümlünün ticari faaliyetlerini alternatif bir kayıt sisteminde takip ettiği ve bunların gizlendiğine dair belirtiler, defter, belge ve kayıtların tahrif edildiği ya da yok edildiğine dair belirtiler, mali tablolar üzerinden

⁴⁶⁴ Kazım Yılmaz; “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, *Yaklaşım Dergisi*, S.130, Ekim 2003, s.181.

⁴⁶⁵ Yusuf Karakoç; *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir 1997, s.200.

⁴⁶⁶ Selahattin Dumlu; *Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları*, C.1, Hak Kitabevi, İstanbul 1957, s.320.

⁴⁶⁷ Yılmaz E., a.g.e., s.213.

⁴⁶⁸ Haluk Konuralp; *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları*, Yetkin Yayınları, Tıpkı Basım, Ankara 2009, s.29.

⁴⁶⁹ Çavuş, a.g.e., s.273; Soydan, a.g.e., s.516.

⁴⁷⁰ Ali Dayıoğlu; “Arama Ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.10, Şubat 1984, s.101.

tespit edilebilecek hesap ve muhasebe hilesi niteliğindeki manipölasyonlara dair belirtiler, örnek olarak gösterilebilir⁴⁷¹.

Vergi kaçırıldığına delalet eden emareler ifadesinin, bir delil niteliği ve gücünde olmamakla birlikte vergi kaçırıldığı yönünde şüphe oluşturabilecek olgular olarak anlaşılması gerekir. Bu emareler kaçakçılık suçunun işlendiğini kesin bir şekilde ortaya koymayıp, bu suça ilişkin somut delillerin elde edilebilmesi bakımından vergisel aramaya imkan sağlayan bir ön basamak işlevi görmektedir⁴⁷².

VUK'da suçun işlendiğine dair delil bulunması, şart koşulmadığından vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için kaçakçılık suçunun işlendiğini kesin bir şekilde ortaya koyacak delillerin elde edilmesine gerek yoktur⁴⁷³. Vergi kaçakçılığı yapıldığına dair hareketlerin ya da belirtilerin bulunması arama talep edilebilmesi için yeterli olacaktır⁴⁷⁴. Diğer bir deyişle, yapılacak arama sonucunda vergi kaçırıldığına dair delil bulunulabileceğini öngörmeyi sağlayan somut belirtiler bulunması yeterli olacaktır⁴⁷⁵. Ancak bu belirtilere göre vergisel arama konusunda karar verecek hakim in ikna olması gerekir⁴⁷⁶.

VUK'nın 142'nci maddesinde “*kuvvetli emare*” ifadesinin yer almaması dolayısıyla bu konuda vergi kaçırıldığına dair basit dahi olsa her hangi bir belirti, ipucu ya da işaretin yeterli olabileceği düşünülebilirse de vergisel aramanın gerekliliğinden bahsedilebilmesi için bir belirti veya ipucuna dayanmayan soyut bir zan ya da tahmin değil; bunun ötesinde emare olabilecek bazı somut unsurların bulunması zorunludur⁴⁷⁷.

Buna karşın, vergisel arama için vergi kaçırıldığı yönünde kuvvetli emare ya da delillerin aranması ise kanunkoyucunun amacını aşan bir uygulama olacaktır. İnceleme elemanı, kaçakçılık suçunun işlendiğine dair somut deliller bulabilse arama yoluna başvurmak yerine incelemeyi olağan yol ve yöntemlerle yürütülebilirdi ki vergisel aramanın temel amacı, yukarıda ifade edildiği gibi işlendiği konusunda

⁴⁷¹ Soydan, a.g.e., s.517.

⁴⁷² Erdem, a.g.e., s.184.

⁴⁷³ Recep Turgay; *Vergi Usul Kanunu Ve Tatbikatı*, C.1, N. Uycan Basım Sanayii A. Ş., İstanbul 1977, s.586; Uysal ve Eroğlu; a.g.e., s.197; Şeker, a.g.e., s.394; Şin, a.g.e., s.98; Uçar Demirkan; *Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler Ve Yetkiler)*, Türmob Yayınları No: 127, Ankara 2000, s.46; Organ, a.g.e., s.144; Ali Dayıoğlu, a.g.m., s.101. Doktrinde Sarılı, vergisel arama yapılabilmesi için yükümlünün vergi kaçırıldığına dair kuvvetli işaret ya da izlerin bulunması gerektiği görüşündedir. Bkz. Sarılı, a.g.e., s.183.

⁴⁷⁴ Uysal ve Eroğlu, a.g.e., s.197; Turgay, a.g.e., s.586.

⁴⁷⁵ Mehmet Yaşın; “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-1”, *Yaklaşım Dergisi*, S.199, Temmuz 2009, s.57.

⁴⁷⁶ Demirkan, a.g.e., s.46; Şin, a.g.e., s.98.

⁴⁷⁷ Erdem, a.g.e., s.174; Soydan, a.g.e., s.516; Doğrusöz E., a.g.m., s.185.

emare/belirti bulunan kaçakçılık suçuna yönelik delil elde etmektir. Bu bağlamda yükümlünün vergi kaçırdığı yönündeki delillerin normal vergi incelemesi ile tespit edilebileceği durumlarda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama talebinde bulunmamaları gerekir.

3.2.1.2. CMK'ya Uygun Olarak VUK'da Yer Alması Gereken Ölçüt: Vergi Kaçırıldığına Dair Makul Şüphe Bulunması

Emare, tek başına ya da diğer emareler ile birleşerek isnad edilen suçun fail tarafından işlenip işlenmediği konusunda makul şüphe oluşturur. Dolayısıyla emarelerin var olması makul şüphenin varlığı için şarttır. Hatta bu nedenle makul şüphenin, emarelerin bir sonucu olduğunu ifade etmek de mümkündür.

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için varlığı aranacak emareler; basit bir tahmin, zan ya da belirtiden ibaret olamayacağı gibi kaçakçılık suçunu kesin bir şekilde ispat eden bir delil niteliği de taşımayacaktır.

İfade etmek gerekir ki, ortaya çıkan bir emarenin, vergisel aramanın gerekliliğini ortaya koyabilmesi açısından taşıması gereken ispat gücü ya da şüphe derecesini belirlemek son derece güçtür. Bundan dolayı emare kavramı, arama tedbirine başvurulabilmesi açısından belirsiz, yoruma açık ve yetersiz bir kavram olduğu gibi konuya ilişkin evrensel ilke ve kabulleri karşılamamaktadır⁴⁷⁸. 1949 yılından bu yana VUK'da yer alan “*vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa*” ifadesi, vergisel aramanın dayanak noktasını oluşturmakla birlikte, bu ibarenin yeterli hukuki koruma ve belirlilik sağladığını söylemek de güçtür⁴⁷⁹.

Vergisel arama gibi temel hak ve özgürlüklere ağır müdahale niteliği taşıyan bir koruma tedbirinin uygulanmasının, nezdinde arama yapılacak kişiler için yeterli hukuki koruma sağlayacak şekilde makul seviyede ölçütlere dayanması gerektiği açıktır. Bu nedenle VUK'da yer alan arama hükümlerinin ceza muhakemesi hukukunda yaşanan köklü değişimler dikkate alınarak güncel mevzuata uyumlu hale getirilmesi yerinde bir adım olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'ndaki emare kavramı karşılığında, CMK'nın 116'ncı maddesinde, arama için suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe

⁴⁷⁸ Kaşıkçı, a.g.e., s.111.

⁴⁷⁹ Erdem, a.g.e., s.175.

bulunması, öngörülerek daha açık bir hüküm getirilmiştir⁴⁸⁰. Makul şüphe ve emare kavramları birlikte değerlendirildiğinde, aslında her iki kavramın birbirine benzemekle beraber, makul şüphe kavramının daha somut bir kavram olduğu, emare kavramının ise makul şüpheyeye göre daha geniş yorumlanmaya müsait olduğu görülmektedir⁴⁸¹.

Makul şüpheyeye dair birinci bölümde yaptığımız açıklamaları VUK'nın sistemine uyarladığımızda, vergisel arama bakımından makul şüphe; yükümlünün vergi kaçırdığı yolunda bir şüphenin bulunması ve bu şüphenin, aramaya karar verecek olan merci tarafından objektif olarak o andaki görünüşe göre şüpheyi haklı kılan somut belirtilere dayalı olarak saptanmasıdır⁴⁸².

CMK ile VUK hükümleri karşılaştırıldığında, emare kavramının makul şüpheyeye göre yoruma daha açık ve belirsiz olması nedeniyle vergisel arama tedbiri bakımından CMK'nın 116'ncı maddesinde yer alan makul şüphenin, ölçüt olarak dikkate alınması gerekmektedir⁴⁸³. Hatta 142'nci maddede emare kavramı yerine makul şüphe ifadesine yer verilerek bu konuda CMK'ya atıf yapılması isabetli bir yaklaşım olacaktır.

Vergisel arama için makul şüphenin bulunup bulunmadığını öncelikle inceleme elemanı takdir edecektir. Vergi inceleme elemanı, arama talebinde bulunmadan önce ihbar ya da inceleme üzerine elde edilen ve yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden belirtileri kuvvetlendirip somutlaştırarak başta arama kararı verecek hakim olmak üzere herkes tarafından inanılabilir duruma getirmek amacıyla bir ön araştırma yapacak ve bu araştırma neticesinde de makul şüpheyi ortaya koyacaktır⁴⁸⁴.

Alman Vergi Hukuku'nda vergisel arama yapılabilmesi için vergi suçu ya da vergisel kabahat işlendiğine dair bir şüphenin varlığı şarttır (§ 208/I, B.1 AO). Şüphe, vergi suçu veya vergisel kabahat oluşturan fiillerin işlendiğine yönelik somut dayanak noktalarının diğer bir deyişle, somut durumların varlığı halinde söz konusu olacaktır. Bu bakımdan şüpheyi ihtimalden ya da tahminden ayırmak gereklidir. Şüphenin ne şekilde ortaya çıktığının bir önemi bulunmayıp şüphe; ihbar, pişmanlık

⁴⁸⁰ Donay, Ceza Mahkemesinde..., a.g.e., s.122; Soydan, a.g.e., s.516.

⁴⁸¹ Çavuş, a.g.e., s.274; Erdem, a.g.e., s.174.

⁴⁸² Kaşıkçı, a.g.e., s.112; Töralp, a.g.m., s.172.

⁴⁸³ Erdem, a.g.e., s.174; Kaşıkçı, a.g.e., s.112; Yüksel Bat; "Türk Vergi Hukukunda Arama", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C.12, S.139, Temmuz 2016, s.2111.

⁴⁸⁴ Çavuş, a.g.e., s.274.

veya görevin ifası sırasında dikkat çeken bir durum nedeniyle de ortaya çıkabilir⁴⁸⁵. Almanya da vergi suçları bakımından yasallık ilkesi geçerli olduğu için vergi suçu işlendiğine dair şüphe ortaya çıktığında vergi idaresince arama yapılması zorunludur. Ancak vergisel kabahatler bakımından ise böyle bir zorunluluk yoktur. Çünkü vergisel kabahatler bakımından “*fırsatçılık ilkesi*” geçerli olup kabahat nedeniyle vergi cezası kesip kesmeme konusunda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır⁴⁸⁶.

§ 208/I, B.3 AO hükmü ise, vergi suçu ya da vergi usulüne aykırılıklar yapıldığına ilişkin şüphe bulunmasa dahi arama tedbirine hukuki zemin oluşturarak genel bir vergi denetimi kuralı koymuştur⁴⁸⁷. Söz konusu hüküm kapsamında gerçekleştirilecek bilinmeyen vergisel olayların araştırılması ve ortaya çıkarılması amacıyla yapılan vergisel arama bakımından objektif bir vergi kaybı ihtimalinin bulunması yeterlidir. Dolayısıyla bir vergi suçu ya da vergisel kabahat işlendiğine yönelik başlangıç şüphesinin bulunmasına gerek yoktur⁴⁸⁸. Bu tür durumlarda vergisel arama yapılabilmesi için vergi idaresinin geçmişteki tecrübelerine göre sıradan bir ihtimal, diğer bir deyişle, basit bir olabilirlik dahi yeterli olacaktır⁴⁸⁹.

3.2.2. İhbar veya Vergi İncelemeleri Yoluyla Vergi Kaçakçılığı Suçu İşlendiğine İlişkin Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Tespit Edilmesi

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için öncelikle ihbar veya yapılan vergi incelemesi neticesinde kaçakçılık suçunun işlendiği konusunda makul şüphe oluşturan emarelerin tespit edilmiş olması gereklidir. Ortada ihbar ya da vergi incelemesi bulunmadan sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kişisel isteği üzerine arama yapılamaz. Zira kanunkoyucu aksini istese idi inceleme elemanlarına her zaman arama yapılmasını talep etme yetkisi tanırđı.

Yükümlünün, vergi kaçırdığına dair emarelerin, sadece ihbar ya da vergi incelemeleri yoluyla ortaya çıkması durumunda vergisel arama söz konusu olabilecektir⁴⁹⁰. Bu nedenle ihbar veya vergi incelemesine dayanmayan ve inceleme

⁴⁸⁵ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.298.

⁴⁸⁶ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.299.

⁴⁸⁷ Tipke ve Lang, a.g.e., s.1015; Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.639.

⁴⁸⁸ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.306; Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.639; Doktrinde Tipke ve Lang ise vergisel arama yapılabilmesi için en az başlangıç seviyesinde de olsa suç şüphesinin varlığına ihtiyaç duyulacağı görüşündedir. Bkz. Tipke ve Lang, a.g.e., s.1014.

⁴⁸⁹ Tipke ve Lang, a.g.e., s.1015.

⁴⁹⁰ Nitekim Danıştay da “ ... hakkında aramalı inceleme yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığı yolunda dilekçe ile yapılmış bir ihbar olması ya da inceleme yapmaya yetkili elemanlarca aramaya lüzum gösterilmek ve

elemenin talebi üzerine gerçekleştirilmeyen aramalar, vergisel arama olarak kabul edilemeyecektir.⁴⁹¹

Kolluk görevlileri tarafından vergi incelemesi süreci dışında, CMK hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilen adli aramalarda vergi suçlarına ilişkin deliller de elde edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda gerek vergilendirme konusunda vergi idaresinin, gerekse kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığı konusunda savcılığın harekete geçebilmesi için öncelikle vergilendirmeye ilişkin olarak elde edilenler bakımından vergi incelemesi yapılması gereklidir⁴⁹². Danıştay bu konuya ilişkin olarak verdiği bir kararında; akaryakıt ticareti ile gemi işletmeciliği yapan şirketin, akaryakıt kaçakçılığı iddiasından ötürü kanuni temsilcileri ve çalışanlarının ev ve işyerlerinde yapılan aramalar sonucunda ele geçen çok sayıda el defterleri ve diğer yazılı belgeler ile kolluk birimlerince aramaya muhatap olanlardan alınan ifadelerin vergi incelemesine esas alınmasını hukuka uygun bulmuştur⁴⁹³.

Ancak bir yükümlü hakkında VUK'nın vergisel aramaya ilişkin hükümleri doğrultusunda arama yapılabilmesi imkanı mevcut olmasına rağmen CMK hükümleri doğrultusunda arama yapılması hukuka aykırıdır. Nitekim Yargıtay, bu hususa ilişkin verdiği bir kararında; sanığın VUK'nın 359'uncu maddesi kapsamında sahte fatura ticareti yaptığının en başından kolluk görevlileri tarafından tespit edilmesine rağmen gecikmesinde sakınca bulunan bir durumun varlığı gerekçesi

gerekçeleri belirtilerek sulh yargıcından istenmiş bir arama izninin olması gerektiği" ni belirtmiştir. DVDDK, E.2002/549, K.2002/633, T: 27.12.2002. Akt: Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I, a.g.m., s.69.

⁴⁹¹ Örneğin, Mali Polis Şube Müdürlüğüne yapılan bir ihbar dolayısıyla mali polisin talebi üzerine verilen bir arama kararı uyarınca yükümlü nezdinde arama yapılarak elde edilen defter, kayıt ve belgelerin daha sonra inceleme elamanına vergisel yönden değerlendirilmesi için tevdi edilmesi vergisel arama olarak değerlendirilemez. Çünkü vergisel aramayı talep yetkisi sadece vergi inceleme elamana tanınmıştır. Dolayısıyla mali polis tarafından talep edilen bir arama kararına dayanmasına rağmen yapılan bu tür aramalar ile sonrasında yapılacak vergi incelemeleri, vergisel arama sayılmayacak ve VUK'nın 142 ile 147'nci maddelerinde yer alan düzenlemeler, bu tür aramalar için uygulanamayacaktır. Engin Hepaksaz vd.; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", <https://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, s.6-7, 01.04.2019.

⁴⁹² Erdem, a.g.e., s.171.

⁴⁹³ Danıştay söz konusu davada "Davacı şirket yetkililerince inceleme sırasında söz konusu el defterleri ve diğer yazılı belgelerin şirkete ait olmadığı ileri sürülmüş, dava dilekçesinde aynı iddia yinelenmiş ve vergi mahkemesince de kime ait olduğu belirlenemeyen bu belgelerin tümünün şirketle ilgili olduğunun kabul edilemeyeceği sonucuna varılarak hüküm kurulmuş ise de; belgelerin çok yönlü ve kapsamlı bir araştırma sonucu şirket çalışanı ve kanuni temsilcisi olduğunda tartışma bulunmayan kişilerin iş yerinde ve ikametgahlarında ele geçirilmiş olması ve davacı tarafça aksini ispat eder mahiyette ortaya konmuş somut herhangi bir kanıt sunulamaması karşısında, belgelerin vergi incelemesine esas alınması hukuka uygun bulunduğundan vergi mahkemesinin aksi yöndeki yargısı yerinde görülmemiştir. Diğer taraftan vergi mahkemesince, jandarma birimlerince alınan ifadelerinin de vergi incelemesine dayanak alınamayacağı yolunda hüküm kurulmuş ise de, davacı şirket yetkilileri ve çalışanlarının doğrudan şirketin faaliyet konusu ve aramada ele geçen belgelerle ilgili olarak verdiği bilgilerin, vergilendirmeye ilgisi bulunmadığından söz edilemeyeceğinden, hüküm bu yönüyle de hukuka uygun düşmemiştir." şeklinde karar vermiştir. Dn. 3. D. T: 26.11.2007, E.2006/3268, K.2007/3161, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=77&t=17898&start=50>, 01.04.2019.

gösterilmeden vergi yükümlüsü failler için daha güvenceli olan VUK'nın 142'nci ve devamındaki maddelerde belirtilen özel usule uygun olarak hareket edilmesi gerekirken CMK'nın 116, 119 ve 127'nci maddeleri kapsamında arama ve elkoyma işlemlerinin yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur⁴⁹⁴. Bu karar ile Yargıtay, VUK'nın 142'nci ve devamındaki maddelere istinaden yapılması gerekirken, bu kanunun öngördüğü usule aykırı olarak yapılması nedeniyle yükümlünün ev ve işyerlerinde gerçekleştirilen aramanın, hukuka aykırı olduğunu ve bu arama sonucunda elde edilen deliller ile bunlara dayanılarak düzenlenen inceleme raporlarının mahkemece hükme esas alınamayacağını belirtmiştir⁴⁹⁵. Görüldüğü üzere, vergisel arama için VUK'da öngörülen usul ve kurallara uyulmaması aramayı ve dolayısıyla arama sırasında elde edilen delillerin hukuka aykırı olması sonucunu doğuracağı gibi arama sonrasında yapılan vergi incelemesi ve bu inceleme üzerine gerçekleştirilen işlemleri (tarh ve ceza kesme işlemleri vb.) de hukuka aykırı hale getirecektir. Ayrıca bu

⁴⁹⁴ "... Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nun 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.

Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nun 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda ... Müdürlüğünce sanığın VUK'nun 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nun 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Ayrıca, bu yöntemle elde edilen fatura ve diğer deliller hükme esas alınarak sanığın mahkumiyetine karar verilirken, CMK'nun 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde "delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi" gerektiği de gözetilmemiştir.

Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları, şirkete ait bir kısım evrak suretleri, 03.10.2005 tarihli fatura düzenlediğine dair tespit tutanağı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine, dolayısıyla hukuka aykırı arama el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınamaz. Diğer yönden, dosyada sanığa ait bir ikrar bulunmamaktadır. Bu itibarla; sanığın işyerinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işleminde elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporlarının mahkemece hükme esas alınmasında isabet bulunmamaktadır." Y. 11. Cz. D. T: 22.01.2015, E.2013/3618, K.2015/1001, <https://hukukmedeniyeti.org/ictihatvazdir.asp?id=656863>, 01.04.2019; "Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nin 359/b-1 maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu dair bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 Sayılı Kanun'un 142 vd. maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini vergi memurlarının gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi". Y. 11. Cz. D. T: 18.10.2018, E.2016/5118, K.2018/8182, <https://www.kazanci.com>, 01.04.2019.

⁴⁹⁵ Yaşar Doğan; "Aramalı İnceleme Ve Sonrası Süreci", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.149, Mayıs 2016, www.lebibyalkin.com, 22.10.2018, s.5.

aramayı gerçekleştirenler bakımından hukuka aykırı aramanın sonuçları gündeme geleceği için vergisel aramanın her aşamasında VUK'da ve CMK'da öngörülen usul ve esaslara azami derecede özen gösterilmesi gerekir⁴⁹⁶.

3.2.2.1. Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin İhbara Dayanması

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi uyarınca hem ihbar hem de yapılan bir vergi incelemesi neticesinde yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kişiler hakkında vergisel arama yoluna başvurulabileceği belirtilse de uygulamada vergisel arama sürecini, çoğunlukla yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde yapılan ihbarlar başlatmaktadır. Bu bakımdan vergisel anlamda ihbar kavramının, ihbarın şekli ve ihtiva etmesi gereken unsurların neler olduğunun, ihbarın kimler tarafından nerelere yapılabileceğinin ve yapılan ihbarın nasıl değerlendirileceğinin ayrıntılı olarak irdelenmesi gerekir.

3.2.2.1.1. İhbar Kavramı ve İhbarın Şekli

Arapça kökenli bir kelime olan ihbar sözlükte; “*bildirme, bildirim, haber verme, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme*” olarak tanımlanmaktadır⁴⁹⁷. Vergisel anlamda ihbar ise, her hangi bir yükümlünün vergi kayıp ve kaçığına neden olan durum, iş ve eylemlerinin bir ihbarcı tarafından yetkili kamu idarelerine yazılı, sözlü ya da e-posta yoluyla bildirilmesini ifade etmektedir⁴⁹⁸.

Vergisel arama bakımından aranan ihbar şartının anlamı, aramayı gerektiren bir durumun vergi idaresine bildirilmesidir. Yükümlünün vergi kaçırdığının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde ihbar söz konusu olmayacak; ancak bu gibi durumlar vergi incelemesi dolayısıyla gerçekleştirilecek arama kapsamında değerlendirilebilecektir⁴⁹⁹.

⁴⁹⁶ Doğan Y., a.g.m., s.5.

⁴⁹⁷ https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.582a20d3240532.75539720.22.05.2017.

⁴⁹⁸ Tamer Budak; *Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy' a Armağan, 52. Seri, Yıl: 2009, s.45, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7235>, 11.03.2019; Hepaksaz vd., a.g.m., s.7.

⁴⁹⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.105.

İhbar, vergi incelemeleri ile ilgili olsun ya da olmasın yetkili mercilere ulaşan bir durum bildirimi niteliği taşımaktadır; ancak söz konusu bildirimler vergi incelemesi yapma ya da yaptırma yetkisine sahip mercilere ulaşmadıkça ihbar niteliği kazanamayacağından, bu şekildeki bildirimler hukuksal bir etki doğurmayacak ve dolayısıyla vergisel arama talebinde bulunulmasına imkan sağlayan bir bildirimin varlığından da bahsedilemeyecektir⁵⁰⁰.

Vergi Usul Kanunu, ihbar için her hangi bir şekil şartı öngörmemiştir. İhbarın yazılı olarak yapılması esastır; ancak sözlü olarak yapılması da mümkündür (CMK m. 158/5)⁵⁰¹. Sözlü ihbarlar, tüm Türkiye genelinde 01.09.2010 tarihinden itibaren hizmet veren Vergi İletişim Merkezi'ne (VİMER) 4440189 numaralı telefon hattı ile yapılabileceği gibi vergi idaresi mercilerine, savcılığa ya da kolluk makamlarına yapılabilir⁵⁰². Sözlü olarak yapılan ihbarların bir tutanağa geçirilerek ihbarda bulunanın kimlik, adres bilgisi ve imzasının alınması gerekir. Çünkü ihbar üzerine yapılan bir arama sonucunda ihbar sabit olmazsa hakkında arama işlemi gerçekleştirilen yükümlü, ihbarda bulunan kişinin kimliğini öğrenmek istediği taktirde VUK m. 142/son hükmü uyarınca vergi idaresi kendisine bu bilgileri vermekle yükümlüdür.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak ihbarın internet aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya diğer kamu kurumlarının muhtelif sayfalarına kimlik ve adres bilgileri de belirtilerek e-posta ile yapılabilmesi de mümkündür⁵⁰³. E-posta ile yapılan ihbar, yazılı olarak yapılan ihbarlar gibi değerlendirilerek işlem yapılacaktır⁵⁰⁴.

İhbar kurumunun hukuki dayanaklarından ilki Anayasa'nın “ *Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” başlığını taşıyan 74'üncü maddesidir. Söz konusu hükme göre, vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle ya da kamu ile ilgili dilek ve

⁵⁰⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.105.

⁵⁰¹ Nitekim Danıştay bir kararında; savcılığa telefonla yapılan ihbarın, savcılık tarafından mal müdürlüğüne bildirilmesi ve hakim kararına dayanılarak gerçekleştirilen vergisel arama ile yükümlünün iş yerinde ele geçirilen bilgisayar disketleri ve el defterlerinden tespit edilen kayıt dışı gelire ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatı, aramanın yazılı ihbar dilekçesi olmadan yapıldığından hareketle hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararını, VUK'nın 142'nci maddesinde ihbarın yazılı olarak yapılacağı yönünde bir şart aranmadığını belirterek bozmuştur. Dn. 9. D. T: 14.10.1999, E:1998/2656, K.1999/3598, Bkz. Özyer, a.g.e., s.261.

⁵⁰² İmdat Türkay; *Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s.51.

⁵⁰³ Türkay, a.g.e., s.52.

⁵⁰⁴ Ayşe Gınalı; “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramesinin Usul ve Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.101, Eylül-Ekim 2010, s.148.

şikayetleri hakkında yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkına sahip olup; kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.

Anayasa'nın 74'üncü maddesinde yer alan dilekçe hakkının kullanılması 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (DHKK) ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergisel aramaya dayanak teşkil edebilecek nitelikte olup yazılı olarak yapılan ihbarların değerlendirilmesinde DHKK hükümlerinin dikkate alınması gerekir. DHKK' nın 4'üncü maddesi uyarınca, yetkili mercilere verilen veya gönderilen dilekçelerde; sahibinin ad ve soyadı, imzası ile iş ya da ikametgah adresinin bulunması gerekir.

Dilekçenin, konusu ile ilgili olmayan bir idari merciye verilmesi durumunda; bu merci tarafından dilekçenin asıl yetkili merciye gönderilmesi ve bu durumdan dilekçe sahibinin haberdar edilmesi gerekir (DHKK m. 5). 3071 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde ise, yetkili mercilere verilen ya da gönderilen dilekçelerden; belirli bir konuyu ihtiva etmeyenlerin, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların⁵⁰⁵ ve 4'üncü madde uyarınca dilekçede bulunması gereken, dilekçe sahibinin adı ve soyadı, imzası, iş ya da ikametgah adresi gibi unsurlardan her hangi birisi eksik olanların incelenemeyeceği ifade edilmiştir.

Her ne kadar VUK'nın 142'nci maddesi hükmünden sadece ihbarda bulunan kişinin isminin bilinmesinin ihbarın dikkate alınması ve incelenmesi için yeterli olacağı anlamı çıkmakta ise de DHKK'nın daha sonra yürürlüğe girmesi ve idari mercilere dilekçe ile yapılacak tüm başvuruları kapsaması nedeniyle vergisel ihbar dilekçeleri hakkında da uygulanması gerektiği açıktır⁵⁰⁶.

3071 sayılı Kanun kapsamında vergi kayıp ve kaçığına yönelik olarak vergi idaresine yapılacak ihbarların değerlendirilmesine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde iç genelgeler yayınlanmıştır⁵⁰⁷. Dolayısıyla ihbar dilekçelerinin değerlendirilmesinde söz konusu genelgelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

⁵⁰⁵ 3071 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesindeki "yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan dilekçelerin incelenemeyeceği" yolundaki hüküm; hem CMK hem de VUK'da yer alan aramaya dair ihbarın konusunun, her olasılıkta yargı mercilerinin görevine gireceği ve bundan dolayı bu nitelikteki dilekçelerin de mutlaka incelenerek değerlendirilmesi gerektiği; aksi davranışın Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 278'inci maddesi uyarınca suç oluşturacağı gerekçesiyle doktrinde eleştirilmektedir. Bkz. Kaşıkçı, a.g.e., Dp.242, s.106.

⁵⁰⁶ Taşdelen, a.g.m., s.168.

⁵⁰⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.11.1990 tarih ve 112906 sayılı, 19.03.1992 tarih ve 25922 sayılı, 20.01.2000 tarih ve 02264 sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgeleri, Bkz. Budak, a.g.m., s.48.

Diğer yandan dilekçe ve bilgi edinme hakkının kullanılmasına yönelik 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi'nde “Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belirli bir konuyu içermeyen ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir” denilerek idareye dilekçeleri değerlendirme konusunda takdir yetkisi tanınmıştır⁵⁰⁸.

İhbar dilekçelerinin uygulamada ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 22.11.1990 tarih ve 112906 sayılı iç genelge uyarınca ihbar dilekçeleri, gönderilen merci tarafından incelenerek, süratle gereği yapılacaktır. Ancak adı, soyadı ve imzası ile iş ya da ikametgah adresi bulunmayan ya da yanlış isim ve adres bulunan ihbar dilekçeleri işleme konulmayarak saklıya alınacak olup bu şekildeki ihbar dilekçelerine inandırıcı nitelikte, olayla ilgili yeterli belgeler eklenmiş ise işlem yapıp yapmama konusu, bu dilekçelerin gönderildiği merciin takdirinde olacaktır⁵⁰⁹.

Önemle vurgulamak gerekir ki, isim içermeyen, yanlış isim bulunan ya da gönderenin kimliğinin anlaşılamadığı soyut dilekçelerin varlığı durumunda ortada vergisel arama sürecini başlatabilecek bir ihbar yoktur. Söz konusu dilekçe, bir incelemeye başlama sebebi olarak kabul edilerek bunun sonucunda kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşılması halinde, vergi incelemesinden kaynaklanan bir vergisel arama talebinin dayanağını oluşturabilecektir⁵¹⁰.

Bir yükümlünün vergi kaçırdığına yönelik olarak yapılan ihbarın, değerlendirilebilmesi için öncelikle ihbarda bulunan kişinin gerçek kimlik ve ikametgah bilgilerini ihtiva etmesi şarttır. Bu nedenle işleme konulmadan önce yazılı ihbar dilekçelerindeki eksikliklerin tamamlanarak dilekçedeki ihbarda bulunan kişiye ait bilgilerin doğru olması sağlanmalıdır.

Sözlü olarak yapılan ihbarların ise, hem ihbarda bulunan kişi hem de ihbar konusuna ilişkin temel unsurları içerecek şekilde bir tutanağa bağlanması zorunludur.

⁵⁰⁸ Emrah Akın; “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.167, Kasım 2006, s.95.

⁵⁰⁹ Erdem, a.g.e., s.177-178.

⁵¹⁰ Kaşıkçı, a.g.e., Dp.242, s.106.

Zira hem ihbarın sabit olmaması durumunda ortaya çıkacak olan sorumluluk ve nezdinde vergisel arama yapılan kişilerin ihbarcının kimliğini öğrenme hakkının sağlanması hem de ihbarcı hakkında asılsız ihbar nedeniyle iftira ve/veya suç uydurma suçları dolayısıyla dava açılabilmesi için söz konusu bilgilerin açıkça tespit edilmesi zorunludur⁵¹¹.

3.2.2.1.2. İhbarda Bulunabilecekler ve İhbarın Yapılabileceği Merci

Yükümlünün vergi kaçırdığı yolunda ihbarlar, yükümlünün yakınları, işletmesinde çalışan ya da onunla ticari ilişki içinde olan veya bir şekilde yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği konusunda bilgi sahibi olan hatta kaçakçılık fiillerinin işlenmesine iştirak veya yardım eden⁵¹² özel kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılabilir. Yine yapılan denetim ve kontroller neticesinde kaçakçılık suçu işlendiğinin tespiti üzerine kamu kurum ve kuruluşları⁵¹³ tarafından da ihbar yapılabilir. Kısaca herkesin ihbarda bulunabileceğini söylemek mümkündür.

Vergisel ihbarların nerelere yapılacağı konusunda VUK'da hüküm bulunmadığı için CMK hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır. CMK'nın 158'inci maddesi uyarınca, bir suça ilişkin ihbar ve şikayet Cumhuriyet Başsavcılığı ya da kolluk makamlarına yapılabilecek olup; valilik, kaymakamlık ya da mahkemeye yapılan ihbar ve şikayetler ise, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmek zorundadır.

Vergisel ihbarlar, çoğunlukla vergi idaresine yapılabilirse de kolluk makamları ya da Cumhuriyet Başsavcılığına da yapılabilir. İhbarın vergi idaresi dışında diğer bir kamu kurumuna yapılması durumunda ilgili kurumun görevlileri tarafından söz konusu ihbarın, derhal savcılık ya da vergi idaresine bildirmesi gerekir. Zira bu durum, kamu görevinin de bir gereği olup aksi davranış, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "*kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*" suçunu oluşturacaktır.

İhbarın savcılığa yapılması ya da vergi kaçırıldığından doğrudan doğruya savcılık tarafından öğrenilmesi durumunda, VUK'nın 367'nci maddesi uyarınca ilgili

⁵¹¹ Erdem, a.g.e., s.179.

⁵¹² Türkay, a.g.e., s.53.

⁵¹³ Örneğin; yükümlünün iş yerinde SGK müfettişleri tarafından yapılan denetleme sırasında yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilerin tespit edilmesi halinde bu durumun SGK tarafından vergi idaresine bildirilmesi ihbar olarak değerlendirilir.

vergi dairesinden vergi incelemesi yapılmasının talep edilmesi gerekir (m. 367/2). Dolayısıyla vergisel arama süreci, savcılığın bu talebi üzerine de başlayabilmektedir.

3.2.2.1.3. İhbarın Değerlendirilmesi

Bir yükümlü hakkında kaçakçılık suçu işlediğine dair ihbarda bulunulması tek başına vergisel aramaya imkan vermez. Kanunkoyucu, vergisel arama için yükümlü hakkında ihbar yapılmasını yeterli bulmamış; ihbarda vergi kaçırıldığına dair belirtiler bulunması gereğini ortaya koymuştur⁵¹⁴. Bu nedenle inceleme elemanı ihbar hakkında gerekli ön çalışma ve değerlendirmeler yaptıktan sonra arama talep edip etmeme noktasında karar verecektir⁵¹⁵.

Yapılan ihbarın gerek 3071 sayılı Kanun, gerekse diğer mevzuata şeklen uygun olup olmadığına dair yapılan incelemeden sonra içerik olarak da değerlendirilmesi gerekir. İhbarın değerlendirilmesi sürecinde vergisel arama bakımından değer ifade edebilmesi için öncelikle, ihbarın konusunu teşkil eden unsurlar arasında bir yükümlünün kaçakçılık eylemine yer verilmiş olmasına ihtiyaç duyulur. Bu manada kaçakçılık suçunu işleyen yükümlünün ya da sorumlunun kim olduğunun, kaçakçılık faaliyetinin hangi eylemlerden oluştuğu ile bu faaliyetin tahmini ölçülerinin ve genel çerçevesiyle bu bilgilerin doğruluğunu gösteren hususların ihbarda belirtilmesi lazımdır⁵¹⁶. Dolayısıyla ihbar dilekçelerinde soyut ve yuvarlak ifadelere itibar edilmemesi gerekmekte olup kaçakçılık eyleminin hangi fiillerle gerçekleştirildiğinin somut olarak ortaya konulması şarttır⁵¹⁷. Örneğin, yükümlünün sahte fatura kullandığı ileri sürülüyorsa; bu faturanın kimden alındığının, hangi malların alınmış ya da hangi hizmetlerin yaptırılmış gibi gösterildiğinin ihbar dilekçesinde somut bir şekilde gösterilmesi gerekir.

İnceleme elemanının ihbarı değerlendirirken çok dikkatli, titiz, ön yargısız davranması ve gizli bir ön araştırma yapması gerekir. Her şeyden önce ihbarın niteliği ve ciddiyeti, ihbar edenin; kişiliği, ihbarın konusunu oluşturan durumlar hakkında gerçekten doğru bir şekilde bilgi sahibi olup olamayacağı, ihbar edilen yükümlü ile ilişkisi, ihbarın ne için yapıldığı (ihbar ikramiyesi, menfaat çatışması,

⁵¹⁴ Yılmaz K., a.g.m., s.181.

⁵¹⁵ Şeker, a.g.e., s.396.

⁵¹⁶ Erdem, a.g.e., s.180.

⁵¹⁷ İsmail Yoğun; "Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S.461, Nisan 2006, s.181.

kin duyma vb.), yükümlünün kimliği, geçmişi ve ticari itibarı göz önüne alınarak bilgi sahibi olmaya çalışmalıdır. İnceleme elemanı ihtiyaç duyduğu taktirde ihbarda bulunan kişi ile görüşerek bilgi alabileceği gibi ihbar dilekçesindeki eksiklikleri de tamamlayabilir.

İnceleme elemanının, ihbar dilekçesinde belirtilen olay ve olgular ile yükümlünün vergi idaresinde bulunan beyan ve bilgilerini objektif bir şekilde birlikte değerlendirerek kaçakçılık suçu işlendiği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşması vergisel arama yoluna başvurabilmesi için zorunludur. Dolayısıyla yapılan bu değerlendirme sonucunda kaçakçılık suçuna dair her hangi bir belirtiye ulaşılamaması durumunda vergisel arama tedbirine başvurulması mümkün değildir⁵¹⁸.

Burada önemli olan bir husus da ihbar dilekçesinin içerik yönünden değerlendirilmesi aşamasında hakkında ihbarda bulunulan yükümlünün, vergi dairesindeki dosyalarının inceleme elemanı tarafından alınması sırasında gizliliğe azami derecede dikkat edilmesidir. Sadece hakkında ihbarda bulunulan yükümlünün değil; diğer birkaç yükümlünün dosyalarının da vergi dairesinden istenmesi bilgi sızma olasılığına karşı alınabilecek tedbirler arasında yer alır⁵¹⁹.

İhbar dilekçesinin şekil ve içerik bakımından değerlendirilmesi neticesinde;

- İhbarın ciddi ve gerçek olduğunun belirlenmesi,
- Yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilerin tespit edilmesi,
- İhbar edilen konunun normal vergi incelemesiyle ortaya çıkarılmasının mümkün olmaması,
- Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olup delil olabilecek defter, belge ve kayıtların ancak arama yoluyla elde edilebileceğinin anlaşılması,
- Hedeflenen amaçlar dikkate alındığında aramanın, yapılmaya değer derecede verimli ve önemli olması durumunda inceleme elemanı tarafından vergisel arama yoluna gidilebilmesi mümkün olacaktır.

Yapılan ihbarın yukarıdaki şartları taşımadığının ortaya çıkması durumunda ise doğrudan vergisel arama yapılamaz. Ancak inceleme elemanı tarafından normal

⁵¹⁸ Taşdelen, a.g.m., s.169.

⁵¹⁹ İhbar dilekçesinin yükümlünün vergi dairesindeki dosyalarıyla birlikte değerlendirilmesi aşamasında gizliliğin sağlanabilmesi için alınabilecek diğer tedbirler için Bkz. Ahmet Erol; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-II", *Yaklaşım Dergisi*, S.198, Haziran 2009, s.23.

vergi incelemesi yoluna başvurulabilmesi mümkündür. İhbar neticesinde arama yapılmamışsa; hatta ihbarın tamamen asılsız olduğu ortaya çıkmış olsa bile ihbarda bulunan kişinin kimliği gizlenir ve kesinlikle hakkında ihbarda bulunulan kişiye bildirilmez.

3.2.2.2. Kaçakçılık Suçu Bakımından Makul Şüphe Oluşturan Emarelerin Vergi İncelemesine Dayanması

Vergisel arama yapılabilmesi için hakkında vergisel arama tedbiri uygulanacak kişi için ihbarda bulunulması zorunlu değildir. VUK'nın 142'nci maddesi uyarınca, yapılan bir inceleme dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden emareler bulunması durumunda da yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen kişiler hakkında vergisel arama yoluna gidilebilmesi mümkündür.

Vergisel aramanın kaynağı ihbar olabileceği gibi vergi incelemesi de olabilir. Ancak VUK'nın 142'nci maddesinde bahsedilen incelemeler, ihbara dayanmayan incelemeler olabilir. Eğer vergi incelemesi, yapılan bir ihbar üzerine yürütülmekte ise arama talebine, hem ihbar hem de inceleme birlikte dayanak teşkil edecektir⁵²⁰. VUK'da vergi incelemesi kavramı yerine “*yapılan incelemeler*” ifadesi tercih edilmiş olmasına rağmen kanunun sistematigi dikkate alındığında bu ifade, başlamış ve halen devam etmekte olan vergi incelemesi olarak anlaşılmalıdır⁵²¹.

Yürütülmekte olan bir vergi incelemesi sırasında, inceleme yapmaya yetkili olanlarca yükümlünün vergi kaçakçılığı suçunu işlediği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşılmaması durumunda, bu suça ilişkin delillerin elde edilebilmesi için vergisel arama talep edilebilir. Örneğin, yapılan bir inceleme sırasında yükümlünün, sahte belge düzenlediği ya da defter, belge ve kayıtları yok ettiğine dair belirtilere ulaşılmaması durumunda, inceleme elemanı tarafından vergisel arama talep edilebilecektir.

İnceleme elemanı, vergi incelemesi sırasında tespit ettiği kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilere arama talebinde mutlaka yer vermelidir. Salt yükümlü hakkında vergi incelemesine başlanılmış olması, inceleme elemanının vergisel arama talebinde bulunması için yeterli olmaz. Bu bakımdan uygulamada olduğu üzere; kaçakçılık suçuna dair hiçbir fiili belirtiye yer verilmeden,

⁵²⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.107.

⁵²¹ Erdem, a.g.e., s.181.

yükümlü hakkında yürütülen bir inceleme olduğu ve kaçakçılık suçu işlediği konusunda şüphe duyulduğu şeklindeki bir arama talebi, kanundaki şartları taşımadığı için bu şekildeki bir talep üzerine verilen arama kararı, hukuka aykırı olacaktır⁵²².

İnceleme elemanı, devam eden bir inceleme sırasında kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşması durumunda, konunun yürütülen vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmasının mümkün olmadığı ve kaçakçılık suçuna dair delillerin ancak arama ile elde edilebileceği kanaatine varması halinde vergisel arama talep edebilecektir.

Gerek ihbar üzerine gerekse inceleme sırasında yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde emarelere ulaşılması halinde vergisel arama yoluna başvurulması konusunda takdir yetkisi inceleme elemanına bırakılmıştır. Zira VUK'nın 142'nci maddesinde kanunda belirtilen şartların bulunması durumunda *“arama yapılabilir”* denilerek bu konuda bir zorunluluk getirilmemiştir⁵²³.

Belirtmek gerekir ki vergisel aramada elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen olağandışı vergi incelenmesi sırasında diğer bir yükümlünün, kaçakçılık suçu işlediğine dair belirtilere ulaşılması durumunda bu yükümlü hakkında da vergisel arama yoluna başvurulması mümkündür. Dolayısıyla sonradan yapılacak vergisel aramanın kaynağı, daha önce yapılan arama olacaktır.

3.2.3. İnceleme Elemanı Tarafından Arama Yapılmasına Gerek Duyularak Arama Talebinde Bulunulması

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına gerek duyarak gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh hakiminden arama talep etmeleri, VUK'nın 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 1'nci bendinde, vergisel aramanın diğer bir şartı olarak öngörülmüştür⁵²⁴. Söz konusu hükümde arama talebinde bulunma yetkisi, sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara tanınmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK'nın 135'nci maddesinde; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi

⁵²² Kaşıkçı, a.g.e., s.108.

⁵²³ Hepaksaz vd., a.g.m., s.8-9.

⁵²⁴ Örnek arama talep yazısı için Bkz. Tablo 1.

Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar olarak belirtilmiştir.

Vergisel arama yapılması talebinde bulunma hususunu değerlendirecek ve arama talebinde bulunabilecek olanlar, inceleme elemanlarıdır. VUK, arama yapılabilmesinin gerekliliği ve bunu talep etme konusunda takdir hakkını, sadece inceleme elemanlarına tanımıştır⁵²⁵. Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar dışındaki diğer bir kamu görevlisi ya da bir merciin arama yapılmasını talep etme yetkisi bulunmamaktadır. Örneğin, bankaların yeminli murakıpları, gerçekleştirdikleri banka denetimleri sırasında, vergi kaçırıldığına dair emareler gördüklerinde, sulh ceza hakiminden vergisel arama talebinde bulunamazlar. Çünkü bu kişiler, VUK'nın 135'nci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmamışlardır⁵²⁶. İnceleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından arama talep edilmesi durumunda, bu talep sulh ceza hakimi tarafından yetki yönünden reddedilecektir⁵²⁷. Buna rağmen hakim tarafından arama kararı verilmesi halinde ise, hem arama kararı hem de bu karara dayanılarak yapılan arama ve sonrasındaki işlemlerin tamamı hukuka aykırı hale gelecektir.

Gerek ihbar gerekse vergi incelemesi neticesinde yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair makul şüphe oluşturan belirtilerin tespit edilmiş olması vergisel arama yapılabilmesi için tek başına yeterli değildir. Vergi Usul Kanunumuz, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına gerek duymasını da arama yapılabilmesi için bir şart olarak öngörmüştür.

Vergisel arama talep edebilmesi için yükümlünün, vergi kaçırıldığına dair emarelerin bulunması üzerine yapılan ön araştırma ve değerlendirmeler neticesinde; vergi kaçakçılığına dair delil olabilecek defter, belge ve kayıtların ibraz edilmeyeceği ve/veya ortadan kaldırılabilceği tehlikesinin bulunduğu, kaçakçılık suçuna yönelik delillerin ancak arama yapılarak elde edilebileceği, yükümlünün vergi kaçırıp kaçırmadığının normal inceleme yoluyla tespitinin mümkün olamayacağı yönünde bir kanaatin, belirtileri değerlendiren inceleme elemanı nezdinde oluşması gerekir. Bu yönde bir kanaat oluşmamış olmasına rağmen inceleme elemanı tarafından

⁵²⁵ Erdem, a.g.e., s.173.

⁵²⁶ Nas, a.g.m., s.161.

⁵²⁷ Karagözoğlu, a.g.e., s.267.

vergisel arama talep edilmesi hukuka aykırı, keyfî bir davranış olacak ve onun hukuki ve cezai sorumluluğunu doğuracaktır.

Kendisine ait özel hizmet birimlerine sahip olan gümrük idaresinin aksine ne AO'da ne de Alman Maliye İdaresi Kanunu (Finanzverwaltungsgesetz)'nda vergisel arama için her hangi bir merci görevlendirilmemiş; vergisel arama görev ve yetkisi eyaletlerin vergi idarelerine bırakılmıştır⁵²⁸. Her bir eyalet vergisel arama konusunda nasıl bir organizasyonun olması gerektiğine kendisi karar vermektedir⁵²⁹. Bu nedenle vergisel arama teşkilatları eyaletten eyalete farklılık gösterebilmektedir⁵³⁰. Eyaletler normal vergi dairelerinin dışında salt vergisel arama ve vergi cezaları için bağımsız vergi daireleri öngörebilecekleri gibi (Örneğin, Berlin, Hamburg ve Niedersachsen)⁵³¹ vergisel aramayı vergi dairelerinin içinde bağımsız olmayan bir bölüm ya da merci olarak da organize edebilirler, (Örneğin, Bremen, Bavyera, Hessen) veya arama memurlarının, suç ve kabahatlerle görevli memurlarla bir yönetici idaresinde her iki konu bakımından da ortak sorumluluk sahibi olacak şekilde birlikte çalışmalarını da öngörebilirler⁵³². Her bir seçenekte de vergi beyannamelerini alan, vergi alacağını tespit ve tahsil eden servisler, inceleme servisleri ile vergisel aramayı gerçekleştiren servisler farklıdır⁵³³. Ayrıca, vergisel arama yapma yetkisine sahip memurların sayısına göre vergisel arama birimleri, alt uzmanlık birimlerine de ayrılabilir⁵³⁴. Ancak vergisel aramayı gerçekleştiren servisler, bağımsız bir vergi idaresi niteliğine sahip değildir⁵³⁵.

Vergisel arama teşkilatlarının oluşturulmasında olduğu gibi vergisel arama servislerinin yer bakımından yetkisi de Almanya'da federal düzeyde yeknesak bir şekilde düzenlenmemiş; bu iş daha ziyade eyaletlerin yer bakımından yetkilendirmeye ilişkin yönetmeliklerine bırakılmıştır. Vergi suçlarının araştırılmasında vergisel arama memurlarının yer bakımından yetkilerinin sınırlandırılması söz konusu değildir. Dolayısıyla vergi suçları bakımından diğer eyaletlerde de vergisel arama yapılabilmesi mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen

⁵²⁸ Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵²⁹ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294.

⁵³⁰ Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵³¹ Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.637.

⁵³² Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294; Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵³³ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294.

⁵³⁴ Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵³⁵ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.294-295.

aramalarda, diğer eyaletlerde bulunan vergisel arama servisleri de aramaya destek sağlamaktadır⁵³⁶.

Almanya’da vergisel arama yapmaya yetkili olan memurlar, vergi suçlarına yönelik aramalarda kolluk görevlilerinin StPO hükümlerine göre sahip oldukları yetkilere sahip olup (§ 404 AO) savcılığın arama personeli statüsündedir⁵³⁷. Vergisel arama memurları bu statüleri dolayısıyla kapalı mekanlarda arama yapabilme, derhal müdahale ve gözaltına alma, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde resen arama yapma ve elkoyma, nezdinde arama yapılan kişinin defter ve belgelerini dikkatlice araştırma ve zorunlu hallerde satış yetkilerine sahiptir⁵³⁸. Arama memurları savcılık yetkilerine sahip olmadıkları için kural olarak ya savcılığın başvurusu üzerine ya da uygulamada çoğunlukla olduğu üzere vergi dairelerinin talebi üzerine harekete geçebilirler (§ 161 StPO). Ancak her hangi bir talep olmaksızın ihbar ya da kendi incelemeleri üzerine resen vergi suçlarını araştırabilme yetkisine de sahiptirler⁵³⁹.

Öte yandan vergisel arama memurları § 208/II AO uyarınca, vergi dairelerinin vergilendirme usulüne ilişkin sahip oldukları yetkilere de sahiptir. Bu doğrultuda, hem yetkili mercilerin talebi üzerine inceleme dahil araştırma yapmak için hem de vergi mercilerinin yetkileri çerçevesinde kendilerine verdikleri görevler için yetkilidirler⁵⁴⁰. Bu bağlamda üçüncü kişilerden, ilgili kişiler kabul edilerek yazılı ya da sözlü bilgi isteyebilirler; belge ibraz etme yükümlüsü olan kişilerden her türlü belgenin ibrazını isteyebilirler; yükümlülerin rızası dahi alınmadan ibraz edilen belgeleri inceleyebilirler⁵⁴¹. Ancak § 208/III AO’ya göre bu durum, normal vergi dairelerinin yetkilerini etkilemeyip onların görev ve yetkileri aynen devam eder. Bu çerçevede vergi tespitiyle görevli vergi dairesi, vergisel arama yapılması için talimat veremeyeceği gibi vergisel aramanın sonuçlarıyla bağlı değildir⁵⁴².

⁵³⁶ Ax vd., a.g.e., s.598-599.

⁵³⁷ Tipke ve Lang, a.g.e., s.1014; Ax vd., a.g.e., s.597; Kühn ve Wedelstädt, a.g.e., s.640; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.295.

⁵³⁸ Ax vd., a.g.e., s.597; Tipke ve Lang, a.g.e., s.1014; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.295.

⁵³⁹ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.295; Ax vd., a.g.e., s.597.

⁵⁴⁰ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.295-296.

⁵⁴¹ Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵⁴² Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.296.

3.2.4. Arama Kararının Alınması

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinin ikinci fıkrasında vergisel aramanın yapılabilmesi için sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesinin şart olduğu ifade edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, vergisel arama kararı⁵⁴³ sulh hakimi tarafından verilecektir. Madde metninde her ne kadar sulh hakimi denilmişse de arama, esas itibariyle bir ceza muhakemesi kurumu olduğu ve görev konusu CMK'da yer alan görev kuralları uyarınca belirleneceği için arama kararı sulh ceza hakimi tarafından verilecektir⁵⁴⁴.

Vergi Usul Kanunumuz, aramaya karar verecek merciin belirlenmesinde CMK'dan ayrılarak gecikmesinde sakınca bulunan haller bakımından özel bir düzenleme getirmemiş; sadece arama kararının sulh hakimi tarafından verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

VUK'da gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin bir düzenleme yer almaması nedeniyle doktrinde bazı yazarlar bu konuda bir boşluk bulunduğunu; bu nedenle de gecikmesinde sakınca bulunan hallerde VUK'nın 147'nci maddesinin atfı dolayısıyla CMK'nın 119'uncu maddesinin esas alınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Bu görüşü savunan yazarlara⁵⁴⁵ göre, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde CMK'nın 119'uncu maddesi uyarınca Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılabilir. Ancak söz konusu yazarların büyük çoğunluğu⁵⁴⁶ her ne kadar CMK m. 119'da savcıya ulaşamayan durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılabilmesine imkan tanınmış olsa da bu yolun vergisel arama bakımından uygulanamayacağını ileri sürmektedir. Zira CMK'nın 119'uncu maddesinde konut, iş yeri ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda ancak hakim kararı ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile arama yapılabilmesi açıkça belirtilmiştir.

Katıldığımız görüşe göre; CMK'ya nazaran özel bir kanun niteliği taşıyan VUK'nın 142'nci maddesinde aramanın yapılması için sulh hakiminin aramaya karar vermesinin “şart” olduğunun açıkça ifade edilmiş olması nedeniyle gecikmesinde

⁵⁴³ Örnek arama kararı için Bkz. Tablo 2.

⁵⁴⁴ Donay, Ceza Mahkemesinde..., a.g.e., s.122; Kaşıkçı, a.g.e., s.117; Nas, a.g.m., s.160.

⁵⁴⁵ Taşdelen, a.g.m., s.163; Nas, a.g.m., s.161; Töralp, a.g.m., s.172; Hepaksaz vd., a.g.m., s.10; Yaşın, a.g.m., s.57-58.

⁵⁴⁶ Taşdelen, a.g.m., s.163; Doğrusöz B., Aramalı Vergi İncelemesi, a.g.m., s.32; Hepaksaz vd., a.g.m., s.11; Nas, a.g.m., s.161; Töralp, a.g.m., s.172.

sakınca bulunan durumlar bakımından kanunda boşluk olduğu ileri sürülerek Cumhuriyet savcısı ya da kolluk amirinin yazılı izniyle vergisel arama yapılamaz⁵⁴⁷. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir⁵⁴⁸. Bu konuya ilişkin olarak inceleme elemanlarına uygulamada yol göstermek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na hazırlanan Aramalı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge' ye (AVUY) baktığımızda da arama kararının sulh hakiminden talep edileceği ve bu talebin nasıl yapılacağı anlatılmış (md. 17-19) olmasına rağmen vergisel arama için savcı ya da kolluk amirinden yazılı izin alınması konusunda her hangi bir düzenlemeye yer verilmediğini görmekteyiz. Hazırlanan Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 110'uncu maddesinde ise; vergisel arama kararının, sulh ceza hakimi tarafından verileceği belirtilmiş olmasına rağmen bu konuda savcı ya da kolluk amirinin arama emri verme yetkisi bulunduğu yönünde söz konusu maddede her hangi bir ibareye yer verilmemiştir. Uygulamada ise, vergisel arama kararları sadece sulh ceza hakimleri tarafından verilmektedir.

CMK'nın 130'uncu maddesi ile Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesi uyarınca avukatların büroları ve konutlarında vergisel arama, ancak mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının denetiminde yapılabilir. Baro başkanı ya da onu temsil eden bir avukat aramada hazır bulundurulmalıdır.

Vergisel arama kararını verecek yetkili hakim, genel hükümlere göre aramanın yapılacağı yerdeki sulh ceza hakimidir. Ancak VUK, aramanın önemi, gizliliği ve gecikmesinde tehlike bulunması durumunu dikkate alarak irtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve yerlerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hakiminin, bunlardan diğer sulh hakimlerinin yetkisine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkili olduğu hükmüne yer vermiştir (VUK m. 142/3). Bu hüküm özel bir düzenleme olup, arama tedbirinin genel kurallarının düzenlendiği CMK'dan yetki bakımından farklılık taşımaktadır⁵⁴⁹. Özellikle ticari hayatın karmaşık yapısı, bir yükümlünün değişik iş kollarında faaliyet göstermesi, merkez, şube ve depoların farklı yerlerde bulunması, kaçakçılıkla ilgili olabilecek kişilerin sayısının birden fazla olması söz konu

⁵⁴⁷ Bayraklı vd., s.142; Çavuş, a.g.e., s.276-277; Akdemir ve Baş, a.g.m., s.130; Yerci, a.g.m., s.41; Bat, a.g.m., s.2113.

⁵⁴⁸ Dn. 4. D. T: 20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009.www.kazanci.com. 02.04.2019.

⁵⁴⁹ Çavuş, a.g.e., s.276.

olabilmektedir. Bu nedenle söz konusu hüküm, vergisel aramanın aynı anda farklı yerlerde ve farklı kişiler bakımından yapılabilmesi için gerekli olmasının yanında, aramayı kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı etkisi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara geniş bir hareket kabiliyeti kazandırmakta⁵⁵⁰ ve bu konuda ortaya çıkabilecek yetki çatışmalarını da önlemiş olmaktadır⁵⁵¹.

VUK'nın 142'nci maddesindeki açık hüküm nedeniyle sulh ceza yargıcından arama kararı alınmadan inceleme elemanının kendi inisiyatifi veya diğer bir makamın kararı ya da nezdinde arama yapılacak olan kişinin rızası ile arama yapılması mümkün değildir.

Hakim kararı bulunmadan yapılan arama, aramaya muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yapılan haksız bir müdahale olmanın da ötesinde arama sonrasında yapılan olağandışı vergi incelemesi sonucunda gerçekleştirilen idari işlemleri sakatlayacağı gibi aramayı gerçekleştiren inceleme elemanı açısından TCK'nın 120'nci maddesinde yer alan "haksız arama suçunu" oluşturacaktır⁵⁵². Danıştay⁵⁵³ da vergisel arama koruma tedbirine yönelik olarak verdiği bir kararında bu yöndeki aykırılığa değinerek; aramanın hakim kararı olmadan gerçekleştirilmiş olmasına rağmen arama sonrasında yapılan tarhiyat işlemlerini hukuka uygun bulan yerel mahkemenin kararını, aramanın yetkiye dair kanuni şartı yönünden hukuka aykırı bularak bozmuştur.

Mukayeseli hukuka baktığımızda birçok ülkede vergisel arama amacıyla yükümlünün konutuna ya da iş yerine girilebilmesi ile ilgili çok kesin ve katı kuralların var olduğunu ve arama için yükümlünün rızasının ya da çoğunlukla yetkili bir merci tarafından verilmiş arama iznine ihtiyaç duyulduğunu görmekteyiz⁵⁵⁴.

⁵⁵⁰ Çavuş, a.g.e., s.276; Soydan, a.g.e., s.518; Meriç, a.g.e., s.90-91.

⁵⁵¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.118.

⁵⁵² Erdem, a.g.e., s.183; Soydan, a.g.e., Dp.1477, s.519.

⁵⁵³ "Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142. Maddesinde öngörülen usule uygun olarak **sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimın kararı olmadan**, davacının kapalı durumda olan işyerine... Kaymakamının ... günlü ve ... sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde **yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeni ile, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.**" Dn. 4. D. T: 20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009, www.kazanci.com, 02.04.2019.

⁵⁵⁴ Selda Aydın; "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", Vergi Sorunları Dergisi, S.213, Haziran 2006, s.31; Hande Emiroğlu, *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011, s.60.

OECD tarafından 2004⁵⁵⁵ ve 2010⁵⁵⁶ yıllarında yayınlanan iki raporda yer alan bilgilerden hareketle çoğu üye ülke bakımından da aynı durumun söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. 2004 yılında yayınlanan raporda işyerinde vergisel arama yapılabilmesi için dokuz ülkede⁵⁵⁷, konutta vergisel arama yapılabilmesi için üç⁵⁵⁸ ülkede arama iznine ihtiyaç duyulmadığı; bunların dışındaki diğer tüm üye devletlerde vergisel arama yapılabilmesi için arama izninin gerekli olduğu belirtilmiştir⁵⁵⁹. 2010 yılında yayınlanan raporda ise üye ülkelerde özel hayatın gizliliğine uyulma durumu ile vergi memurlarının bilgiye ulaşma ve vergisel arama yapma yetkileri konusunda önemli bilgilere de yer verilmiştir.⁵⁶⁰

Almanya’da vergisel arama, kural olarak hakim kararı ile yapılır. Ancak gecikmesinde tehlike bulunan hallerde savcılık ya da savcılığın araştırma personeli olan kolluk görevlileri kararıyla arama yapılabilir (§ 105 StPO)⁵⁶¹. Vergisel arama yapmaya yetkili memurlar, savcının araştırma personeli statüsünde oldukları için onlar da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde hakim kararı olmadan arama yapabilirler. Arama kararı belirli bir şekle bağlı olmamakla birlikte kural olarak yazılı olmalıdır. Ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde vergisel arama için hakimden sözlü olarak da izin alınabilmesi mümkündür⁵⁶². Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yapılacak vergisel aramanın, yargısal denetiminin etkili bir şekilde yapılabilmesi için aramanın gerekçelendirilmesi gerekir⁵⁶³. İspanya’da ise, vergi idaresi inceleme yapmak hususunda oldukça geniş yetkilere sahip olmasına rağmen vergi memurları sadece hakim kararı ile yükümlülerin konutlarında arama yapabilirler. Yine İspanyol Vergi Usul Kanunu’nun 113’üncü maddesine göre

⁵⁵⁵ OECD; *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf>, 02.04.2019.

⁵⁵⁶ OECD; *Tax Administration In OECD And Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>, 02.04.2019.

⁵⁵⁷ Bu ülkeler; Avustralya, Belçika, İrlanda, Finlandiya, Kanada, Norveç, Portekiz, Yunanistan ve Yeni Zelanda’dır.

⁵⁵⁸ Bu ülkeler, Yeni Zelanda, İrlanda ve Avustralya’dır.

⁵⁵⁹ OECD, 2004, s.54-57.

⁵⁶⁰ Feride Bakar; *Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2011, s.95.

⁵⁶¹ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.299.

⁵⁶² Ax vd., a.g.e., s.598; Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.299.

⁵⁶³ Ax vd., a.g.e., s.598.

yükümlünün izni olmadan bir şirketin sosyal merkezine girebilmek için de mahkemeden alınmış bir arama kararı gerekmektedir⁵⁶⁴.

Burada yoklama işlemleri sırasında gerçekleşen hukuka aykırı bir duruma değinmek yerinde olacaktır. Uygulamada yoklama işlemi yapılırken yoklamayı gerçekleştirenler tarafından bazen denetimin yapıldığı yerdeki masa, dolap, çekmece ve kapalı mekanların arandığı ya da bilgisayarlarında incelemeler yapıldığı görülmektedir⁵⁶⁵. Ancak bu eylemler her ne kadar yoklama adı altında yapılsa da hukuki niteliği itibariyle, vergisel aramadır. Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, vergisel arama sadece hakim kararıyla gerçekleştirilebilen bir koruma tedbiridir. Bu nedenle hakim kararı alınmaksızın yoklama işlemi sırasında arama yapılması ve bulunan defter ve belgelere elkonulması hukuka aykırı olup bu yolla elde edilen bilgiler doğrultusunda vergi incelemesine bağlı olarak gerçekleştirilen tarhiyat ve ceza kesme işlemleri de hukuka aykırı olacaktır.

4. VERGİSEL ARAMAYA HAZIRLIK SÜRECİ

Vergi kaçırdığı yolunda makul şüphe oluşturan belirtiler bulunması sebebiyle bir yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kişiler nezdinde vergisel arama yapılabilmesi için belirli hazırlık işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekir.

Vergisel arama için gerçekleştirilecek hazırlık işlemlerini; arama kararı öncesi gerçekleştirilecek hazırlık işlemleri, arama kararının alınması ve arama kararının alınması sonrasında gerçekleştirilecek hazırlık işlemleri olmak üzere 3'e ayırmak mümkündür.

4.1. ARAMA KARARI ÖNCESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLECEK HAZIRLIK İŞLEMLERİ

Vergisel arama kararının uygulanabilmesi için dikkatli ve yoğun bir ön hazırlık sürecinin gerçekleştirilerek arama için uygun şartların sağlanması, aramanın başarısı için zorunludur⁵⁶⁶. Ön hazırlığı detaylı ve dikkatli yapılmadan gerçekleştirilecek bir arama ile hedeflenen amaçlara ulaşmak ancak şansa ve

⁵⁶⁴ P. H. Molina ve V. M. S. Blazequez; "İspanyol Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s.276.

⁵⁶⁵ Ali Aliç; "Yoklama Adı Altında Arama Yapılması Hukuki Değildir", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.191, Kasım 2008, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9405&arananKey=yoklama> adı a..., s.1-2, 12.01.2015.

⁵⁶⁶ Taşdelen, a.g.m., s.169.

rastlantıya bağlıdır. Vergisel arama gibi kişilerin hak ve özgürlüklerine ağır müdahale teşkil eden bir koruma tedbirinde ise şansa ve rastlantıya yer olmamalıdır⁵⁶⁷. Bu nedenle aşamaları, AVUY'nin 9 ila 16'ncı maddelerinde detaylı olarak belirtilen ön hazırlık çalışmalarının gerçekleştirilmesi gerekir. Söz konusu ön hazırlık çalışmalarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Öncelikle hakkında vergisel arama yoluna başvurulacak kişi ya da kişiler ile aramanın yapılacağı yerler, vergi idaresi kayıtlarında yer alan bilgiler ile harici araştırmalar yoluyla elde edilen bilgilerden yararlanılarak doğru bir şekilde tespit edilir (AVUY m. 10/a). Bu tespit yoluyla kaçakçılık suçu işlediği yolunda makul şüphe uyandıran belirtiler bulunan yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kimseler yerine söz konusu fiillerle hiçbir ilgisi olmayan üçüncü kişiler hakkında arama yapılmasına ya da yanlış bir yerde arama yapılmasına engel olunması sağlanır.
- Arama yapılacak yerlere kimsenin bilgisi olmaksızın bizzat vergisel aramaya katılacak olan en az bir vergi müfettişi tarafından keşif ve gözlem gezisi yapılabilir. Arama yapılacak yerler ile bu yerlerin girişi, çıkışı, kaçmaya, belge kaçırmaya, saklanmaya ya da defter ve belge saklamaya uygun bölümleri ile aramayı gerçekleştirecek personelin can güvenliği bakımından risk taşıyan durumlar önceden belirlenmeye çalışılır (AVUY m. 10/c). Böylece arama sırasında ortaya çıkabilecek sürpriz durumlar için ne gibi tedbirler alınabileceğini önceden belirlemek mümkün olacaktır.
- Arama talebinde bulunacak inceleme elemanı tarafından ilgili grup başkanlığına bir yazı yazılarak aramaya katılacak personelin belirlenmesi talep edilir (AVUY m. 10/ç). Daha sonra ise arama yapılması istenen yerlerin büyüklüğü, kapsamı ve aynı il, ilçe, semt ya da binada olup olmasına göre aramayı gerçekleştirecek ekip oluşturulur. Arama yapılacak yerler göz önünde bulundurularak mümkünse arama ekibinde en az bir bayan personelin bulundurulması sağlanır (AVUY m. 10/d). Ayrıca aramada görev alacak vergi müfettişleri arasından, arama sırasında ekipler arasında koordinasyonu sağlayacak ve ekiplerin acil durumlarda irtibat kuracağı bir koordinatör belirlenmesi gerekir (AVUY m. 10/e).

⁵⁶⁷ Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-II, a.g.m., s.24.

- Arama talebinde bulunacak inceleme elemanı tarafından gizliliğe azami derecede dikkat edilmek şartıyla ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı ve sulh ceza hakimi ziyaret edilerek konunun önemi ve ivediliği ile yapılması düşünülen vergisel aramanın gerekçesi ve zamanı hakkında bilgi verilir (AVUY m. 10/b).
- Vergisel arama niteliği itibarıyla temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan, psikolojik etkileri nedeniyle tepkiye yol açabilen bir koruma tedbiri olması nedeniyle arama yapılırken bazen zor kullanmak gerekebileceği⁵⁶⁸ gibi nezdinde arama yapılan kişilerin şiddete başvurma olasılığına karşı gerekli güvenlik önlemlerinin alınması⁵⁶⁹ gerekir. Bu nedenle VUK'nın 7'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden aramada görev almak üzere emniyet birimlerinden yeterli sayıda, donanımlı güvenlik görevlisi sağlanmalıdır⁵⁷⁰. Bunun için arama yapılacak yerlerin ve nezdinde arama yapılacak kişi ya da kişilerin ad veya unvanları belirtilmeksizin ilin valiliğine ya da doğrudan ilgili emniyet birimlerine resmi bir yazı gönderilerek söz konusu yazıda arama yapılacak gün ve saat ile istenilen güvenlik görevlisi sayısının belirtilmesi gerekir (AVUY m. 11). Güvenlik elemanlarının tercihen daha önce bu tür aramalarda görev almış deneyimli kişiler arasından seçilmesine olabildiğince özen gösterilmesi gerekir⁵⁷¹. İfade etmek gerekir ki güvenlik görevlilerinin buradaki görevi, inceleme elemanının arama kararını yerine getirebilmesi için gerekli güvenliği sağlamak olup bunun dışında, arama kararı kapsamında suç kolluğu niteliğinde görevi bulunmamaktadır⁵⁷². Arama yapılmadan önce, aramada görev alacak güvenlik görevlileri ile aramanın gerçekleştirileceği yer ya da yerler dışında toplantı yapılarak onlara aramanın şekli ile uyulacak kurallar açık bir şekilde anlatılarak onların sadece güvenlikten sorumlu oldukları hatırlatılmalıdır⁵⁷³.

⁵⁶⁸ Turgay, a.g.e., s.587; Kızılot ve Taş, a.g.e., s.19.

⁵⁶⁹ Vergisel aramada güvenliğin sağlanabilmesi amacıyla kolluk görevlisi teminine ilişkin talep örneği için Bkz. Tablo 3.

⁵⁷⁰ VUK'nın 7'nci maddesi hükmü şu şekildedir: “*Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.*”

⁵⁷¹ Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-II, a.g.m., s.25.

⁵⁷² Taşdelen, a.g.m., s.175.

⁵⁷³ Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-II, a.g.m., s.25; Raci Ün; Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, *Yaklaşım Dergisi*, S.192, Aralık 2008, s.40.

- Bilgisayarlar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerinde yapılacak arama için yeterli sayıda teknik uzman ve mümkün ise enformasyon teknolojileri uzmanı temini için ilgili birimlere yazı yazılmalıdır (AVUY m. 12). Uygulamada vergi dairelerinde yeterli uzman personel bulunmadığı için bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerinde arama yapılması için emniyetin bu konuda uzmanlaşmış (özellikle bilişim suçlarıyla ilgilenen) personelinden yararlanılmaktadır. Bu nedenle güvenlik görevlisi talebi için valiliğe ya da emniyet birimlerine yapılan talep yazısında, sayısı belirtilerek bilgisayarlarda arama yapabilecek personel de istenilmektedir.
- Arama sırasında kapalı mekanları ve kapalı kasa veya dolapları yükümlü ya da yükümlü temsilcisinin açmak istememesi veya açmak için gerekli anahtarların o an için temin edilemeyecek olması gibi ihtimaller dikkate alınarak arama ekibinde bir çilingir hazır bulundurulmalıdır (AVUY m. 13). Hatta çilingir marifetiyle dahi açılmayacak yerler için koçbaşı denilen kırı ile demir makaslarının da hazır bulundurulması yerinde olacaktır⁵⁷⁴.
- Arama günü, arama yapılacak yerlere, aramayı gerçekleştirecek kişilerin taşınması ile arama sonrasında elkonularak inceleme merkezine taşınması gereken defter, belge ve bilgisayar ekipmanlarını taşımak üzere, yeterli sayıda ve kapasitede araç temin edilerek hazır bulundurulması sağlanmalıdır (AVUY m. 14).
- Arama yapılacak her bir yer için; yeterli sayıda sağlam çuval, çuvaları bağlamak için ip, tutanak örnekleri, mühür mumu ve eritme kabı, mühür kartonu, resmi mühür, mühür ıslatmak için su kabı, makas, kalem, çakmak ve kibrit, dosya kağıdı, karbon kağıdı, bilgisayar ve yazıcı, taşınabilir elektronik hafıza aygıtları ile arama yapılacak yerlerin özelliklerine göre bunların dışında, ihtiyaç duyulabilecek diğer malzemeler de hazırlanır.
- Son olarak arama zamanı ve uzunluğuna göre aramada görev alacak personelin yemek, su ve benzeri ihtiyaçları için ilgili grup başkanlığı tarafından hazırlık yapılır (AVUY m. 16).

Görüldüğü üzere, vergi idaresi tarafından arama için arama kararı öncesinde oldukça kapsamlı ve detaylı bir hazırlık yapılmaktadır. CMK'nın 119'uncu maddesi

⁵⁷⁴ Bayraklı vd., a.g.e., s.149.

uyarınca, arama kararında, kararın geçerli olduğu sürenin belirtilmesi zorunlu olup uygulamada çoğunlukla kararın verildiği gün arama yapılmasına karar verilmektedir. Dolayısıyla arama kararı alındıktan sonra aramaya hazırlık amacıyla bu kadar kısa bir zamanda personel, vasıta ve malzeme tedarik edilmesinin çok zor olacağı için söz konusu hazırlıkların arama kararı sonrasına bırakılmayıp karar öncesinde gerçekleştirilmesi yerinde bir uygulamadır.

4.2. ARAMA KARARININ ALINMASI

4.2.1. Vergi İnceleme Elemanı Tarafından Arama Talebinde Bulunulması

Yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili kişiler hakkında vergisel arama yapılmasına gerek duyulması üzerine, arama kararı öncesindeki hazırlık işlemlerinin tamamlanması sonrasında inceleme elemanı tarafından arama talebinde bulunulması söz konusu olacaktır.

4.2.1.1. Arama Talebinde Bulunması Gereken Unsurlar

VUK'nın 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk bendinde arama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına lüzum göstermesi ve arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden “*gerekçeli bir yazı*” ile arama talebinde bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Belirtmek gerekir ki kanunkoyucu, vergisel arama için talebin, gerekçeyi de içerecek şekilde yazılı olması dışında her hangi bir şart öngörmemiştir. Hukuka aykırı bir arama kararı verilmesi nedeniyle hukuki ve cezai sorumlulukların gündeme gelmemesi ve bu kararlar nedeniyle yargı mercilerinin gereksiz yere meşgul edilmemesi bakımından VUK'da arama talebine ilişkin şartların da belirtilmesi yararlı olacaktır⁵⁷⁵. Kanun, 142'nci maddede inceleme elemanı tarafından vergisel arama talebinde bulunulduğu sırada arama yapılmasının neden gerekli olduğunun gerekçeleriyle birlikte yazılı olarak açıklanması gerektiğini ifade etmiştir.

Vergisel arama talebinin gerekçesi büyük önem taşır; çünkü hakim, talep yazısında gösterilen bu gerekçeyi değerlendirerek kararını verecektir. Bu nedenle inceleme elemanının, ihbar üzerine yaptığı araştırmalar ya da gerçekleştirdiği vergi

⁵⁷⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.115.

incelemeleri üzerine ortaya çıkan bilgilere dayanarak kaçakçılık suçuna dair tespit ettiği belirti ve şüpheleri ile söz konusu fiillere ilişkin delillerin ancak arama ile elde edilebileceğini, arama talebinde objektif bir şekilde gerekçelendirmelidir. Diğer bir deyişle, arama talebinin kaçakçılık suçuna dair makul şüphe oluşturan belirtilere dayanması gerekmektedir⁵⁷⁶.

Arama için VUK'da yer alan şartlar henüz oluşmamış olmasına rağmen ya da inceleme elemanı tarafından kötü niyetle arama talebinde bulunulması ve bu talebin içeriği incelenip değerlendirilmeksizin arama kararı verilmesi durumunda, hem verilecek arama kararı hukuka aykırı olacak hem de nezdinde arama gerçekleştirilen kişilerin temel hak ve özgürlüklerine haksız bir şekilde müdahale edilmiş olunacaktır⁵⁷⁷. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçuna dair makul şüphe oluşturan belirtilere yer verilmeden, sadece bu suça ilişkin şüphe bulunduğu ileri sürülerek yapılan bir talep, gerek VUK ve CMK gerekse Anayasa bakımından vergisel arama kararı verilebilmesi için yeterli olmayacaktır.

Arama talebinde nezdinde arama yapılmak istenen kişi ya da kişilerin isimleri ve arama yapılacak konut, iş yeri gibi yerlerin adreslerinin hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde kesin olarak ifade edilmesi; özellikle kişiler üzerinde arama yapılmak isteniyorsa bu durumun da arama talebinde belirtilmesi gerekir. Yine aramada ele geçirilen ve incelenmesine gerek duyulan defter, belge ve kayıtlar için elkoyma yetkisi de talep edilmelidir. Ayrıca kara, deniz ve hava taşıtlarında arama yapılmak istenmesi durumunda, bunların tescil kayıtlarından yararlanılarak söz konusu araçlara ait belirleyici bilgilere de talepte yer verilmelidir (AVUY m. 17/1-ç).

CMK'nın 134'üncü maddesi uyarınca vergisel arama sırasında bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve el koyma işlemlerinin gerçekleştirilmesi için de mutlaka inceleme elemanının talepte bulunması gerekir.

4.2.1.2. Arama Talebinde Bulunulması Usulü

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk bendinde arama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama

⁵⁷⁶ Çavuş, a.g.e., s.275.

⁵⁷⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.127.

yapılmasına lüzum göstermesi ve arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden gerekçeli bir yazı ile arama talebinde bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Kanunkoyucu vergisel arama için talep yetkisini, sadece inceleme elemanına tanımış; bu konuda inceleme elemanının bağlı bulunduğu Grup Başkanlığı ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı gibi bir merciden arama talebi için izin alınması şartı getirmemiştir. Dolayısıyla inceleme elemanı, her hangi bir merciden izin ya da onay almaksızın doğrudan doğruya vergisel arama talebinde bulunma yetkisine sahiptir. Ancak inceleme elemanı, arama talebinde bulunmadan önce vergisel arama için personel, araç ve malzeme tedarik edilmesi amacıyla bağlı bulunduğu Grup Başkanlığı'na bildirimde bulunmalıdır. Zira tüm bu organizasyonun sadece inceleme elemanı tarafından yapılabilmesi mümkün değildir. İnceleme elemanı tarafından Grup Başkanlığı'na yapılacak olan bildirim ise kurucu değil; açıklayıcı nitelik taşıyacaktır.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak hazırlanan arama kararı talep yazısı, yetkili sulh ceza hakimliğinin bulunduğu yerdeki Cumhuriyet Başsavcılığı'na inceleme elemanı tarafından elden götürülerek hazırlık dosyası açtırılır⁵⁷⁸. Daha sonra sulh ceza hakimine intikal ettirilen arama talebi, inceleme elemanı tarafından elden alınarak sulh ceza hakimine başvurulur. Bu başvuru üzerine arama talebi, hakim tarafından sulh ceza hakimliğinin değişik iş defterine kaydedilir⁵⁷⁹.

Vergisel arama talebinde bulunan inceleme elemanı tarafından hakime talep ve gerekçeleri hakkında bilgi verilir. Ancak VUK'da aramaya cevaz veren bir hükmün varlığının bilinmemesi nedeniyle uygulamada zaman zaman tereddüde düşüldüğü durumlar da ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu durumlarda inceleme elemanı tarafından VUK'nın ilgili hükümlerinin hatırlatılarak yapılacak aramanın amacı, önemi, gizliliği gibi hususlarda hakime sözlü bilgi verilmesi yararlı olacaktır⁵⁸⁰.

İnceleme elemanı, arama talep ederken gerçekleştirdiği bu işlemlerde gizliliğe azami derecede önem vermeli, nezdinde arama yapılacak kişi ya da kişilerin isimleri ve arama yapılacak yerlerin adreslerinin mümkün olduğunca savcı ve sulh ceza hakimi dışındaki adliye personeli tarafından öğrenilmesine engel olmalıdır. Zira

⁵⁷⁸ Ahmet Erol; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III", *Yaklaşım Dergisi*, S.199, Temmuz 2009, s.26.

⁵⁷⁹ Çavuş, a.g.e., s.277.

⁵⁸⁰ Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, a.g.m., s.39.

uygulamada zaman zaman bu durumun olumsuz neticeleri ortaya çıkmış; vergisel aramanın etkisiz hale getirildiği görülmüştür.

Almanya’ da vergisel arama için hakime ancak savcı ile vergi idaresinin suç ve kabahatlerle görevli memurları müracaat edebilirler. Arama talebinde hangi bilgilerin yer alacağına dair AO’da herhangi bir belirleme yapılmamış olsa da Alman doktrininde; isnat edilen fiilin içeriğine, arama ile ulaşılmak istenen amaca, aramanın kapsamına, aramanın nerelerde yapılacağına, arama ile elde edileceğine inanılan delillerin şekli ile muhtemel içeriğine dair genel bilgilere talepte yer verilmesi gerektiği genel kabul görmektedir⁵⁸¹. Ayrıca § 98 StPO uyarınca elkoyma için hakim kararı zorunlu olduğundan arama talebinde elkoyma için de izin istenebilir. Ancak elkonulması istenen eşyaların talepte açıkça tanımlanmış olması gerekir⁵⁸². Aramanın gerçekleştirilmesi sırasında ise, talepte gösterilen sebeplere bağlı kalınması gerekmektedir⁵⁸³.

4.2.2. Arama Talebine İlişkin Kararlar

İnceleme elemanının arama talebi üzerine hakim, VUK’da arama için öngörülen şartların gerçekleşip gerçekleşmediği hususunu, bir taraftan bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin yanlış bir kararla ihlal edilmemesi, diğer taraftan devletin en temel finansman kaynağı olan vergiyi kaçırانların kaçakçılık suçuna ilişkin delilleri gizlemelerine fırsat verilmemesi hassasiyeti ile inceleyerek en kısa sürede karar verecektir⁵⁸⁴.

İnceleme elemanının talebinin gerekçesinde belirttiği hususları değerlendiren hakim, hakkında arama talep edilen kişi ya da kişilerin kaçakçılık suçu işlediklerine dair makul şüphe oluşturan belirtilerin bulunduğu ve bu suça ilişkin delillerin de ancak arama ile elde edilebileceğine kanaat getirmişse arama kararı verecek; aksi halde arama talebini reddedecektir⁵⁸⁵. Uygulamada hakimler, inceleme elemanları

⁵⁸¹ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.299.

⁵⁸² Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.300.

⁵⁸³ Ax vd., a.g.e., s.598.

⁵⁸⁴ Meriç, a.g.e., s.89-90.

⁵⁸⁵ Doğrusöz B., Aramalı Vergi İncelemesi, a.g.m., s.32.

tarafından yapılan arama talepleri hakkında çoğunlukla olumlu karar vermektedirler⁵⁸⁶.

4.2.2.1. Arama Kararı Verilmesi

Sulh ceza hakimi, inceleme elemanının arama talebinde belirttiği belirtileri dikkate alarak hakkında vergisel arama talep edilen kişi ya da kişiler tarafından kaçakçılık suçu işlendiğine dair makul şüpheye ulaşmışsa arama kararı verecektir.

Arama kararının, nezdinde vergisel arama yapılacak kişilere tebliğ edilmesi konusunda VUK'da her hangi bir hüküm bulunmadığından VUK'nın 147'nci maddesindeki genel atıf nedeniyle bu konuya ilişkin CMK hükümleri uygulanacaktır. Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre koruma tedbirlerine ilişkin olanlar hariç olmak üzere, aleyhine kanun yoluna başvurulabilecek hakim ya da mahkeme kararları, hazır bulunamayan ilgisine tebliğ olunur (CMK m. 35/2). Bu hükme göre, vergisel arama hukuki niteliği itibarıyla bir koruma tedbiri olduğu için arama kararının, ilgisine tebliğ edilmesi söz konusu olmayacaktır. Arama kararının, aramanın gerçekleştirileceği her bir yerde kullanılması gerektiği için kararın, arama yapılacak yer sayısı kadar suretinin alınması ihmal edilmemelidir.

4.2.2.1.1. Arama Kararında Bulunması Gereken Unsurlar

VUK'nın 142'nci maddesinde arama kararında sadece vergisel aramanın gerçekleştirileceği yerlerin belirtilmesi gerektiğine yer verilmiş; bunun dışında kararda nelerin bulunacağına ilişkin her hangi bir ibareye yer verilmemiştir. Bu nedenle arama kararında bulunması gereken unsurlar konusunda VUK'nın 147'nci maddesinin atfı gereğince CMK hükümlerinin esas alınması gerekecektir.

Arama kararı, CMK'nın 119'uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, arama kararında; aramanın nedenini oluşturan fiilin, aranılacak kişi veya eşyanın, aramanın yapılacağı konut ya da diğer yerlerin adresinin ve karar ya da emrin geçerli olacağı sürenin açıkça belirtilmesi gerekir.

⁵⁸⁶ Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, *a.g.m.*, s.39; Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III, *a.g.m.*, s.26.

AÖAY'nin 7'nci maddesinde de arama kararında yer alması gereken unsurlara ek olarak aranılan eşyaların elde edilmesi durumunda, bunlara el konulup konulamayacağının da kararda belirtilmesi öngörülmüştür. VUK'nın 143'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikaların arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk ve celp edilebileceği ifade edilmiştir. Burada “sevk ve celp edilebileceği” ile kastedilen incelenmesine lüzum görülen defter ve belgelere elkonulmasıdır. Bu nedenle gerek Anayasa'nın 20 ve 21'nci maddeleri gerekse AÖAY'nin 7'nci maddesi uyarınca, vergisel arama sırasında incelenmesine lüzum görülen ya da suç delili niteliği taşıyan defter, belge ve kayıtlara ulaşılması durumunda bunlara elkonulabileceği hususuna da arama kararında yer verilmesi şarttır.

4.2.2.1.1.1. Aramanın Yapılacağı Yer

VUK'nın 142'nci maddesi ile CMK'nın 119' uncu maddesi uyarınca arama kararında, arama yapılacak yerlerin belirtilmesi zorunludur. Aramanın yapılacağı yerden kasıt ise üst araması söz konusu olduğunda üzeri aranacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya iş yeri ya da diğer yerlerin adresi ile arama konusu eşyadır⁵⁸⁷. Dolayısıyla; üzeri aranacak kişi ya da kişilerin kimlik bilgileri ile arama yapılacak konut, iş yeri ve diğer yerlerin açık adreslerine kararda yer verilmesi zorunludur⁵⁸⁸.

Aranacak eşyaların da arama kararında ayrıca gösterilmesi gerekir. Özellikle bilgisayarda arama yapılabilmesi için arama kararında mutlaka inceleme elemanına bu konuda yetki verilmesi gerekir. Zira CMK'nın 134'üncü maddesinde bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerinde arama yapılabilmesi ve bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılması için arama kararının varlığının şart olduğu ifade edilmiştir.

Henüz arama gerçekleştirilmeden, aramada neler bulunabileceği tam olarak belirli olmadığı için, aranacak ve elkonulacak her bir eşyanın kararda gösterilmesine gerek yoktur. Bunun yerine, arama kararına kaçakçılık suçuna dair delil niteliği

⁵⁸⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.118.

⁵⁸⁸ Bayraklı vd., a.g.e., s.144-145.

taşıyacak defter, belge ve kayıtların aranacağı yönünde bir ibare konulması da yeterli olacaktır⁵⁸⁹.

4.2.2.1.1.2. Arama Kararının Geçerli Olacağı Süre

Vergisel arama kararı verildikten sonra kararın, ne kadar süre içinde icra edilmesi gerektiği diğer bir deyişle, arama kararının geçerli olacağı süreye dair Vergi Usul Kanunu'nda her hangi bir belirleme yapılmamıştır⁵⁹⁰. Dolayısıyla VUK'nın 147'nci maddesinin atfı nedeniyle arama kararının geçerli olacağı süre konusunda CMK hükümleri uygulanacaktır.

CMK'nın 119'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca arama kararında, kararın geçerli olacağı sürenin gösterilmesi lazımdır. Bu manada inceleme elemanlarının vergisel arama yapma yetkilerinin süre bakımından sınırı, arama kararı ile çizilmiş olacaktır. Bu hüküm, aramaya ilişkin usule ve yetkiye dair bir düzenleme olup arama ile müdahale edilen hak ve özgürlüklerin, sınırsız bir süreyle arama tehdidi altında bulundurulmasını önleme amacı taşıdığı için sadece ceza muhakemesine özgü olmayıp söz konusu hükmün vergisel arama açısından da dikkate alınması gerekir⁵⁹¹.

Kararın geçerli olacağı süre, hakim tarafından arama kararında yakın ve kısa bir zaman dilimi olarak belirlenmelidir. Burada amaç nezdinde vergisel arama yapılacak kişilere bilgi sızmasına engel olmaktır⁵⁹². Uygulamada arama kararının geçerlilik süresinin çoğunlukla yirmi dört saat olarak belirlendiğini görmekteyiz.

AO'da açık hüküm bulunmamakla birlikte Alman Anayasa Mahkemesi'ne göre, arama kararının en geç altı ay içinde uygulanması gerekir⁵⁹³. Yüksek Mahkeme'ye göre aramaya ilişkin hakim kararı ile aramanın gerçekleştirilmesi arasındaki zamanın uzun olması öncelikle aramanın hakim kararına bağlı tutulma nedenine aykırıdır. Çünkü hakim, mevcut somut şartlara göre arama kararı vermektedir. Arama kararı ile kararın uygulanması arasındaki zaman uzarsa arama, hakim sorumluluğunu aldığı kararın konusu olmaktan çıkar ve kararın gerekçesi ile

⁵⁸⁹ Çavuş, a.g.e., s.279.

⁵⁹⁰ Mukayeseli hukukta bazı ülkelerin vergi kanunlarında arama kararının geçerli olacağı sürenin açıkça belirlendiğini görmek mümkündür. Örneğin İngiltere'de aramanın karar tarihinden itibaren 14 gün içerisinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bkz. Şeker, a.g.e., s.397.

⁵⁹¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.120.

⁵⁹² Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III, a.g.m., s.30.

⁵⁹³ BVerfG T: 27.05.1997, Akt: Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.300.

kararın içeriği birbirinden uzaklaşır. Öte yandan, kararın verildiği zaman noktasında ölçülü olan arama tedbiri, zamanın uzamasıyla birlikte ölçülü bir araç olmaktan çıkabilir. Gerçekleşen yeni olaylar hakim kararının gerekçesini ortadan kaldıracak gibi önemli ölçüde değiştirebilir. Ayrıca Alman Anayasası'nın (Grundgesetz) 13'ncü maddesi savcının arama için hakim kararını bir stok gibi elde etmesine ya da böyleymiş gibi davranmasına izin vermemektedir⁵⁹⁴.

Kararda belirtilen süre sona erdikten sonra arama yapılması durumunda, gerçekleştirilen arama hukuka aykırı olacaktır. Bu durum ise, arama neticesinde elde edilen defter, belge ve kayıtların hukuka aykırı delil olarak nitelendirilmesine neden olacağı için bunlara dayanılarak yapılan tarhiyat ya da vergi cezası kesilmesi gibi işlemler de hukuka aykırı hale gelecektir. Yine söz konusu hukuka aykırı deliller, vergi kaçakçılığı suçu için yapılacak ceza yargılamasında hükme esas alınamayacaktır. Ayrıca arama kararında belirtilen süre sona erdikten sonra aramayı gerçekleştiren inceleme elemanının son bölümde ifade ettiğimiz cezai ve hukuki bakımdan sorumlulukları gündeme gelecektir.

4.2.2.1.1.3. Aramanın Konusunu Oluşturan Fiil

CMK'nın 119'uncu maddesi uyarınca arama kararında bulunması gereken unsurlardan bir diğeri de aramanın konusunu oluşturan fiildir. Bu hüküm uyarınca, arama kararında isnad edilen eylemin açıkça belirtilmesi zorunlu olduğu için kararda, aramanın hangi suça ilişkin olarak gerçekleştirileceğine yer verilmesi şarttır. Böylece karar ile arama yetkisinin suç bakımından sınırı da çizilmiş olacaktır. Aksi halde aramanın çerçevesi suç iddiası dışında belirlenirse aramaya hakim olan tüm ilkelerin ihlali söz konusu olacaktır⁵⁹⁵.

Vergisel arama, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin makul şüphe üzerine gerçekleştirilen ve temelde bu suça ilişkin delillerin elde edilmesini amaçlayan bir koruma tedbiridir. Bu nedenle aramanın vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olarak gerçekleştirildiğine arama kararında mutlaka yer verilmelidir. Vergisel aramanın, kaçakçılık suçuna ilişkin olarak gerçekleştirildiği belirtilmeden verilen genel, götürü bir arama kararı ise hukuka aykırılık taşıyacaktır.

⁵⁹⁴ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.300-301.

⁵⁹⁵ Özbek vd., a.g.e., s.378.

Hem aramanın gerekçesini oluşturacak hem de arama kararının hukuka uygunluğu açısından dikkate alınacak olan husus, o andaki mevcut şartların görünüşte haklı kıldığı somutlaştırılmış bir eylem olup; kimin, hangi fiilleri sebebiyle, hangi emarelerin/belirtilerin ışığında kaçakçılık suçu işlediğine dair makul şüphenin bulunduğu etraflıca ortaya konulmuş ve buna bağlı olarak aramanın vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak gerçekleştirildiğinin kararda belirtilmiş olması gerekir⁵⁹⁶.

4.2.2.1.2. Arama Kararına İtiraz

Sulh ceza hakimi tarafından verilen vergisel arama kararına karşı kanunyoluna başvurulup başvurulamayacağı hakkında VUK'da her hangi bir düzenlemeye yer verilmediği için bu konuda CMK'nın ilgili hükümlerinin esas alınması gerekecektir.

Arama kararı, uyuşmazlığı tamamen çözen nihai bir karar olmayıp sulh ceza hakimi tarafından verilen ve arama tedbirinin uygulanmasına imkan sağlayan bir karardır. Dolayısıyla uyuşmazlığı esastan çözen nihai bir karar olmadığı için arama kararı, CMK bakımından hakim kararı niteliği taşımaktadır. CMK'nın 267'nci maddesinde hakim kararları ile kanunda belirtilen durumlarda, mahkeme kararlarına karşı kanun yolu olarak itiraz yoluna gidilebileceği ifade edilmiştir. Buna göre sulh ceza hakimi tarafından verilen arama kararına karşı başvurulabilecek kanun yolu, CMK'nın 267 ile 271'nci maddeleri arasında düzenlenen itiraz olacaktır.

Arama kararına itiraz ilgililerin, diğer bir deyişle, aramaya muhatap olanların kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe ya da tutanağa geçirilmek kaydı ile zabıt katibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır (CMK m. 268/1.) Bu nedenle nezdinde vergisel arama yapılan yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili kimseler, kararı öğrendikleri günden itibaren yedi gün içinde kararı veren sulh ceza hakimine itirazda bulunabilecektir. Kararına itiraz edilen hakim ya da mahkeme, eğer yapılan itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en fazla üç gün içerisinde itirazı, incelemeye yetkili mercie gönderir (CMK m. 268/2).

⁵⁹⁶ Kaşıkçı, a.g.e., s.121.

Sulh ceza hakimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hakimliğinin bulunması durumunda, numara olarak kendisini izleyen hakimliğe; son numaralı hakimlik için bir numaralı hakimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hakimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hakimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hakimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hakimliğine aittir (CMK m. 268/3/a).

Salt arama kararına itiraz edilmesi, kararın icrasının geri bırakılması sonucunu doğurmaz. Ancak kararına itiraz edilen makam ya da kararı inceleyecek merci tarafından kararın yerine getirilmesinin geri bırakılmasına karar verebilir (CMK m. 269). CMK'nın 271'inci maddesi uyarınca, kanunda belirtilen durumlar saklı kalmak kaydı ile duruşma yapılmadan itiraz hakkında mümkün olan en kısa sürede karar verilir. İtiraz yerinde görülürse, itirazı inceleyen merci aynı zamanda itiraz konusu hakkında da karar verir. Merciiin, arama kararları hakkında itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir; ancak ilk defa merci tarafından verilmiş olan tutuklama kararlarına karşı itiraz edilebilmesi mümkündür (CMK m. 271).

Yaptığımız açıklamalardan da anlaşılaçağı üzere, sulh ceza hakimi tarafından verilen arama kararına itiraz etmek mümkün olup bu konuda her hangi bir kanuni engel bulunmamaktadır. Ancak kanunen imkan tanınmasına rağmen itiraz müessesesi, acaba vergisel arama tedbiri ile ne kadar bağdaşmaktadır?

Bir önceki bölümde, koruma tedbiri olarak aramanın, ön şartlarından birisinin gecikmede tehlike bulunması olduğu belirtilmiş; söz konusu ön şartın, bir koruma tedbirine derhal başvurulmaması durumunda, bu tedbirden beklenen amacın elde edilme imkanının azalması ya da tamamen ortadan kalması anlamı taşıdığı ifade edilmişti. Vergisel arama ile hedeflenen temel amaç ise, vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiilleri ve bu fiillere ilişkin delilleri tespit etmektir.

Doktrinde Kaşıkçı, arama kararlarının itirazı mümkün hakim kararlarından olup olmadığının belirlenmesinde dikkate alınacak temel unsurun, gecikmede tehlike bulunması ön şartının olduğunu; arama koruma tedbirinin bu ön şarttan kaynaklanan niteliğinin, arama kararlarının itirazı mümkün kararlardan sayılmasına engel

olacağını ileri sürmektedir⁵⁹⁷. CMK'nın 35'inci maddesinin ikinci bendi uyarınca, nezdinde vergisel arama yapılacak yükümlü ve kaçakçılıkla ilgili kişilere arama kararı tebliğ edilmese de bu karar, arama öncesinde her hangi bir şekilde öğrenilebileceği gibi en geç arama sırasında öğrenilecek olup bu andan itibaren süresi içinde karar aleyhine itiraz yoluna başvurulabilmesi mümkündür. Ancak arama kararı aleyhine itiraz kanun yoluna başvurulmuş olması tek başına kararın uygulanmasının geri bırakılmasına neden olmayacaktır. Kararına itiraz edilen sulh ceza hakimliği ya da itiraz üzerine kararı inceleyecek merci tarafından kararın, mevzuata uygun olarak verilip verilmediği değerlendirilecek; diğer bir deyişle, arama kararının hukuki denetimi yapılacaktır. Bize göre, sadece gecikmede tehlike bulunduğu gerekçesiyle CMK'da öngörülen bir kanun yoluna başvurulamayacağını ve arama kararının hukuka uygunluk denetiminin yapılamayacağını ileri sürmek mümkün değildir.

4.2.2.2. Arama Talebinin Reddedilmesi ve İtiraz

İnceleme elemanı tarafından yapılan vergisel arama talebini değerlendiren sulh ceza hakimi, talebin gerekçesinde yer alan belirtilerin kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturmadığı ya da yetersiz kaldığı kanaatine ulaşırsa talebin reddine karar verir. Ret kararı, gerekçeleriyle birlikte arama talebinde bulunan inceleme elemanına tebliğ edilir (CMK m. 34, 35).

Ancak bu karar, vergi kaçırılıp kaçırılmadığı konusunu nihai olarak çözen bir karar olmayıp sadece talep anında geçici bir koruma tedbiri olan vergisel aramanın şartlarının oluşmadığı anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla ret kararı, sadece yapılan somut arama talebinin içeriği ile sınırlı bir değerlendirme teşkil ettiği için talep kapsamında ileri sürülen emarelerle yükümlü ve/veya kaçakçılıkla ilgili olduğu ileri sürülen kişiler nezdinde, vergisel arama yapılmasına engel olacaktır⁵⁹⁸.

Hakim tarafından verilen ret kararı kesin bir karar değildir. İnceleme elemanı nezdinde arama yapılmasını istediği kişi ya da kişiler hakkında araştırmalarını devam ettirerek kaçakçılık suçu işlendiğine dair makul şüphe oluşturan daha somut belirtilere ulaşırsa, bunları gerekçesinde belirterek yeniden arama talebinde

⁵⁹⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.126.

⁵⁹⁸ Erdem, a.g.e., s.186.

bulunabilir. İnceleme elemanı, isterse tekrar talepte bulunmak yerine kararın, kendisine tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde itiraz yoluna da başvurabilir.

4.3. ARAMA KARARI ALINMASI SONRASI YAPILACAK HAZIRLIKLAR

Sulh ceza hakimi tarafından arama kararı verilmesi üzerine inceleme elemanı tarafından aramanın gerçekleştirilmesi için son hazırlıklar tamamlanır. Bunun için öncelikle vergisel arama için görevlendirilen vergi idaresi personeli ile kolluk görevlilerinin arama yapılacak yer ya da yerler dışındaki bir mahalde önceden belirlenen saatte toplanmaları sağlanır. Ancak vergisel aramada görev alacak personel ve kolluk görevlilerine arama yapılacak yere gelinceye kadar aramanın yapılacağı yer, kim ya da kimler hakkında arama kararının uygulanacağı konusunda her hangi bir bilgi verilmez (AVUY m. 20/2).

Vergisel aramayı gerçekleştirecek ekiplerin aynı anda aramanın yapılacağı adreslerde bulunmaları ve aramaya başlamalarını sağlayacak şekilde planlama yapılır (AVUY m. 20/3). Eğer birden fazla yerde vergisel arama yapılması söz konusu ise, aramaya katılacak ekiplerin arama yapılacak tüm adreslerde aynı anda hazır bulunmaları da sağlanmalıdır (AVUY m. 21/1).

5. VERGİSEL ARAMA KARARININ UYGULANMASI

Sulh ceza hakimi tarafından verilen arama kararı üzerine inceleme elemanı, kararda belirtilen yer, kişi, eşya ve zaman bakımından sınırlı olmak şartıyla gerek VUK'da gerekse CMK'da belirtilen hükümler çerçevesinde aramayı gerçekleştirecektir.

5.1. NEZDİNDE VERGİSEL ARAMA YAPILABİLECEKLER

VUK'nın 142 ve 8'inci maddeleri uyarınca nezdinde ve üzerinde vergisel arama yapılabilecek kişiler yükümlü, sorumlu ve kaçakçılıkla ilgisi bulunan kişilerdir.

5.1.1. Yükümlü ve Sorumlular

Nezinde vergisel arama yapılabilecek olanlardan ilki, kaçakçılık suçu işlediğine dair makul şüphe oluşturan belirtiler tespit edilen vergi yükümlüleridir (VUK m. 142). Yükümlü ise, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu isabet eden gerçek veya tüzel kişilerdir (VUK m. 8/1). Dolayısıyla hakkında kaçakçılık suçuna dair emareler tespit edilen gerçek ya da tüzel kişi yükümlüler, vergisel aramaya muhatap olabilecektir.

VUK'nın 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan *“Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir”* hükmü uyarınca 142'nci madde de yer alan *“mükellef”* tabiri vergi sorumlularını da kapsadığından vergisel arama, hakkında vergi kaçırdığına dair emareler bulunan vergi sorumluları nezinde de yapılabilecektir.

5.1.2. Vergi Kaçakçılığıyla İlgisi Görülen Diğer Kişiler

Vergisel arama, VUK'nın 142'nci maddesi uyarınca, kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezinde ve bunların üzerinde de yapılabilir. Yükümlü ve sorumlular dışındaki üçüncü kişilerin aramaya muhatap olabilmeleri için bunların vergi kaçakçılığı suçuyla ilgilerinin bulunması gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olmadan ne anlaşılması gerektiği ve bu ilginin varlığının ne suretle saptanacağı konusunda VUK'da her hangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konuda takdir, arama kararı verecek hakime bırakılmıştır. Ancak arama kararı, inceleme elemanının talebi üzerine verileceğine göre, inceleme elemanının bu ilginin varlığını ve şeklini arama talebinde somut bir şekilde ortaya koyması gerekir⁵⁹⁹.

TCK'nın suça iştirake ilişkin 37⁶⁰⁰ ve 39'uncu⁶⁰¹ maddeleri dikkate alındığında vergi kaçakçılığı suçu bakımından fail sıfatı taşıyan ya da bu suçun

⁵⁹⁹ Yılmaz K., a.g.m., s.183; Doğrusöz E., a.g.m., s.185.

⁶⁰⁰ TCK'nın 37'nci maddesi şu şekildedir: *“(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*

(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.”

⁶⁰¹ TCK'nın 39'uncu maddesi şu şekildedir: *“(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.*

(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

işlenmesine yardım eden kişiler, kaçakçılıkla ilgisi görülen kişiler olarak kabul edilecektir. Örneğin, bir şirketin kaçakçılık suçu işlediği konusunda makul şüphe oluşturan belirtiler tespit edilmişse, bu şirketin yönetici ve ortakları ile şirketin muhasebe işlemlerini yürüten kişinin kaçakçılık eyleminin içinde olması kuvvetle muhtemeldir⁶⁰². Bu bakımdan inceleme elemanı tarafından bu kişilerin kaçakçılık suçuyla ilgilerinin ortaya konarak haklarında vergisel arama yapılması için talepte bulunması ve alınan karar üzerine söz konusu kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilmesi mümkündür.

Ayrıca kaçakçılık suçunun işlenmesi açısından fail ya da yardım eden sıfatını taşımamasına rağmen bu suça ilişkin delileri sakladığı konusunda makul şüphe bulunan üçüncü kişiler hakkında da vergisel arama tedbirinin uygulanabilmesi mümkündür.

5.2. ARAMANIN ZAMANI VE ARAMA YAPILACAK YERLER

5.2.1. Arama Zamanı

Vergisel aramanın ne zaman yapılacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'da vergi incelemesinin resmi çalışma saatleri dışında yapılamayacağına dair bir hüküm yer almasına rağmen (VUK m. 140/2) yükümlülerin hak ve özgürlükleri bakımından çok ağır bir müdahale oluşturan vergisel aramanın, ne zaman yapılacağına hususunda ise, her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi hukukunda kıyasın ancak kanun tarafından açıkça belirtilen durumlarda mümkün olması nedeniyle vergi incelemesine ilişkin söz konusu hükmün vergisel arama açısından da uygulanabilmesi mümkün değildir.

Vergisel aramanın zamanına ilişkin VUK'da yer alan bu boşluğun, aynı kanunun 147'nci maddesinin atfı dolayısıyla, CMK'nın ilgili hükümleri uygulanarak doldurulması gerekecektir. CMK'nın arama zamanına ilişkin hükmü ise, "Gece Yapılacak Arama" başlığını taşıyan 118'inci maddesidir. Söz konusu hükme göre; konutta, işyerinde ya da diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz (CMK

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak".

⁶⁰² Yılmaz K., a.g.m., s.183.

m. 118/1). Sözü edilen maddenin ikinci fıkrasında, bu kuralın istisnalarının; suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan haller ile yakalanmış ya da gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu ya da hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalar olduğu belirtilmiştir. Buna göre kural, aramanın gündüz yapılması olup aramanın amacını tehlikeye sokan ve CMK’da belirtilen istisnai durumlar dışında konutta, işyerinde ve diğer kapalı yerlerde gece adli arama yapılması mümkün değildir⁶⁰³. Öte yandan konut, iş yeri ve diğer kapalı yerlerin dışındaki alanlarda arama yapılabilmesi her hangi bir zaman sınırlamasına tabi olmadığı için kişinin üzerinde ya da aracında gece adli arama yapılması mümkündür.

CMK’nın 118’nci maddesinde mülga CMUK’nın 96’ncı maddesinden farklı olarak, gece herkesin girip çıkabileceği lokanta, bar, gazino gibi yerlerde gece vakti arama yapılabilmesine istisnalar arasında yer verilmemiştir. Dolayısıyla CMK’daki mevcut düzenlemeye göre 118’inci maddede yer alan istisnalar dışında gece çalışılan iş yerlerinde, geceleyin vergisel arama yapılması mümkün değildir.

Doktrinde bir görüşe göre, gece faaliyette bulunan işyerlerinde vergisel aramanın ancak gece yapılabilmesi ve bunun dışındaki saatlerin, söz konusu iş yerleri için iş saatleri kavramına dahil olmayacağından hareketle CMK m. 118/1 hükmünün, kişilerin konutlarında ve gece çalışılan işyerleri dışındaki işyerlerinde ve sair yerlerde gece arama yapılamayacağı şeklinde anlaşılması gerekmektedir⁶⁰⁴. Ancak unutulmamalıdır ki CMK’daki gece arama yapılabilmesi yönündeki düzenleme, istisnai nitelikte olup dar yorumlanması ve şartlarının oluşup oluşmadığının dikkatle incelenmesi gerekir. Bu bakımdan uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütleri ortadan kaldırmak için VUK’ya gece çalışılan iş yerlerinde, vergisel aramanın gece yapılabilmesi yönünde bir hüküm konulması gerekmektedir.

“Gece” teriminden ne anlaşılması gerektiği konusunda ne VUK’da ne de CMK’da her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, 5237 Sayılı TCK’nın 6’ncı maddesinde gece vakti deyiminden; *“güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi”* nin anlaşılacağı ifade edilmiştir.

⁶⁰³ Yunus Baki; *Adli Arama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.85.

⁶⁰⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.157.

Yukarıda belirttiğimiz yasal düzenlemeler dikkate alındığında konutta, işyerinde ya da diğer kapalı yerlerde vergisel arama sadece suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde gece yapılabilir. Burada aramanın gece yapılmasından kasıt, aramaya gece vakti başlanmasıdır. Örneğin, VUK'nın 359'uncu maddesi kapsamında sahte belge basımı gerçekleştiren bir matbaada vergisel arama, suçüstü ya da gecikmesinde sakınca bulunan bir durum var ise gece yapılabilir. Ancak bu halde dahi arama yapılabilmesi için inceleme elemanı tarafından söz konusu durumların varlığı hakkında kararı verecek hakimlin bilgilendirilmesi ve kararda vergisel aramanın gece yapılacağını açıkça belirtilmesi gerekir. Aksi halde diğer şartlar gerçekleşse dahi gece arama yapılması mümkün değildir⁶⁰⁵.

Almanya'da § 104 StPO uyarınca ev, işyeri ve zilyetlikte bulundurulanan diğer yerlerin aranması, sadece yeni işlenmiş bir suçun takibi, gecikmesinde sakınca bulunan durumlar ile firar eden tutuklu ya da hükümlünün veya gözaltına alınacak bir kişinin yakalanması amacıyla yapılabilir. Ancak bu sınırlamalar, bazı yerler bakımından (geceleyin halka açık olan lokantalar gibi) geçerli değildir⁶⁰⁶.

VUK'nın 143'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve benzeri sebeplerle müfredatlı tutanağın düzenlenmesinin mümkün olmaması durumunda, aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgelerin ya yükümlü nezdinde emin bir yere konacağı ya da kaplar içinde daireye nakledileceği belirtilmiştir. Söz konusu hüküm kanunkoyucunun süreye uyulması hususuna ne kadar önem verdiğini açıkça göstermektedir. Zira arama sırasında bulunup da incelenmesi gereği duyulan (hatta suç delili olabilecek) defter, belge ve kayıtlar için müfredatlı tutanak düzenlenmesi dahi süreye ilişkin kurallara uyulması amacıyla ertelenebilmektedir⁶⁰⁷. Bu nedenle vergisel aramanın, CMK hükümleri doğrultusunda arama kararında belirtilen zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilmesi gereklidir. Zaman bakımından yukarıda ifade ettiğimiz kurallara aykırı olarak gerçekleştirilen bir arama hukuka aykırı olarak nitelendirilecektir.

Arama kararı, aksi yönde bir hüküm içermediği takdirde sadece bir kez arama yapılması yetkisi verir (AÖAY m. 31). Dolayısıyla arama kararında aksi

⁶⁰⁵ Çavuş, a.g.e., s.282.

⁶⁰⁶ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.302.

⁶⁰⁷ Erdem, a.g.e., s.200.

belirtilmemişse, vergisel aramaya başlandıktan sonra kesintisiz olarak bir defada yapılıp kararda belirtilen süre içerisinde tamamlanmalıdır. Gündüz başlanılmış olmakla birlikte tamamlanamayan vergisel aramaya gece de devam edilebilecektir⁶⁰⁸.

5.2.2. Arama Yapılacak Yerler

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde vergisel aramanın yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bu kişilerin üzerinde yapılabileceği belirtilmiştir. Dikkat edileceği üzere, söz konusu hüküm, vergisel aramanın alan olarak yapılabileceği yerlere işaret etmekle birlikte, CMK'nın aksine, aramanın yapılabileceği yerler hakkında somut bir belirleme getirmemiştir⁶⁰⁹. Ayrıca 142'nci maddede aramanın yapılabileceği yerler bakımından her hangi bir sınırlama da getirilmiş değildir⁶¹⁰. Bu nedenle vergisel aramanın yapılabileceği yerlerin belirgin hale getirilebilmesi için öncelikle kanunda yer alan “*nezdinde*” teriminin ne anlama geldiğinin ortaya konulması gerekir.

Nezdinde terimi sözlükte “*yanında, huzurunda, gözetiminde*” anlamını taşıyan bir zarf olarak tanımlanmıştır⁶¹¹. Salt sözlük anlamı ile bakıldığında nezdinde terimi anlam olarak belirsiz olup iş yeri, konut ve benzeri yerler bu kavrama dahil değildir. Eşya ise “*yanında*” anlamı nedeniyle nezdinde kavramına dahildir⁶¹². Nezdinde kavramı VUK'nın 142'nci maddesinde yer alan hakim kararı ile istenilen “*yerlerde*” arama yapılmasına dair hüküm ile birlikte değerlendirildiğinde anlam olarak içerik kazanmaktadır⁶¹³. Ayrıca CMK'nın 116 ve 117'nci maddelerinde aramanın; yakalanabileceği ya da suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla şüpheli, sanık ya da diğer kişilerin üzeri, eşyası, konutu, işyeri veya onlara ait diğer yerlerde yapılabileceği ifade edilmiştir⁶¹⁴.

Vergisel aramanın temel amacı vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delil elde edilmesidir. Dolayısıyla söz konusu delillerin gizlenme ihtimali bulunan ve hakkında

⁶⁰⁸ Koçak, a.g.m., s.63; Eroğlu, a.g.e., s.231; Kızılot, a.g.e., s.1354; Soydan, a.g.e., s.523-524; Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, a.g.m., s.40; Erdem, a.g.e., s.200; Gelir İdaresi Başkanlığı; *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/bevannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, 04.04.2019, s.17; Ömercioğlu, a.g.m., s.107. Aksi görüş için Bkz. Çavuş, a.g.e., s.282.

⁶⁰⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.127; Erdem, a.g.e., s.187.

⁶¹⁰ Yılmaz, a.g.m., s.184; Doğrusöz E., a.g.m., s.186-187.

⁶¹¹ https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ca336d7e4dd95.66035983, 02.04.2019.

⁶¹² Kaşıkçı, a.g.e., s.128.

⁶¹³ Kaşıkçı, a.g.e., s.128.

⁶¹⁴ Çavuş, a.g.e., s.278.

vergisel arama tedbirinin uygulanacağı kişi ya da kişilerin fiili hakimiyet ve tasarruf alanında bulunan başta işyeri⁶¹⁵ olmak üzere, konut, diğer yerler, ilgilinin eşyası ve araçları, nezdinde kavramına dahil olup arama kararında yer verilmesi şartıyla buralarda vergisel arama yapılabilir⁶¹⁶.

VUK, yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler üzerinde de vergisel arama yapılabilmesine cevaz vermiştir. Ancak VUK'nın 142'nci maddesinde yer alan *“bunların üzerinde arama yapılabilir”* ifadesi ilk bakışta, aramaya muhatap olacak kişilerin otomatik olarak üzerinin de aranacağı izlenimini uyandırır da arama kararında açıkça belirtilmemişse üst araması yapılabilmesi mümkün değildir⁶¹⁷.

Hakkında vergisel arama tedbiri uygulanmasına karar verilen yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili kişilere ait zannedilerek aranmasına karar verilen yer ya da eşya üçüncü bir kişiye ait ise, bu durumda arama yapılabilmesi mümkün değildir. Örneğin, vergi kaçakçılığı ile her hangi bir ilgisi bulunmamasına rağmen nezdinde vergisel arama uygulanacak kişinin kardeşine ait konutta arama yapılamayacaktır.

5.3. VERGİSEL ARAMADA HAZIR BULUNMASI GEREKEN KİŞİLER

Vergisel aramada kimlerin hazır bulunacağı hususunu bir taraftan aramayı gerçekleştirecek olanlar diğer taraftan da nezdinde arama yapılacak kimseler açısından irdelenmek yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun vergisel aramanın ne şekilde uygulanacağına ilişkin 143'üncü maddesi incelendiğinde, aramanın kimler tarafından yapılacağına açıkça belirtilmediği görülmektedir. Ancak gerek ihbar gerekse yürüttükleri vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçuna dair belirtilere ulaşarak arama talebinde bulunan inceleme elemanları, nelerin bu suça ilişkin delil olabileceğini en başta tespit edebilecek kişiler olduğu için aramada öncelikle onların hazır bulunmaları zorunludur.

⁶¹⁵ VUK'un 156'ncı maddesinde işyeri; *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”* şeklinde tanımlanmıştır.

⁶¹⁶ Erdem, a.g.e., s.187; Kaşıkçı, a.g.e., s.128.

⁶¹⁷ Donay, Ceza Mahkemesinde..., a.g.e., s.123.

VUK'nın 142 ila 145'inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde vergisel arama sonrasında gerçekleştirilecek olağan dışı incelemeyi yapacak olan inceleme elemanının, arama sırasında elde edilen defter, belge ve kayıtları değerlendirerek bunların incelemeye esas alınıp alınmayacağı yönünden gözden geçirmek üzere aramayı yürütmesi gerekliliği de ortadadır⁶¹⁸.

Vergisel aramanın vergi incelemesine dayandığı ihtimalde, yaptığı vergi incelemesi sırasında yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği yönünde makul şüphe uyandıran belirtileri tespit ederek hakimden arama kararı alan inceleme elemanının, aramanın yürütücüsü olarak arama sırasında hazır bulunması gerekmektedir. Vergisel aramanın ihbar ya da savcılığın talebi üzerine gerçekleştirildiği ihtimalde ise, bağlı bulunduğu birim tarafından görevlendirilen inceleme elemanının aramada hazır bulunması gerekir.

Ayrıca vergisel aramanın geniş kapsamlı olması dolayısıyla arama yapılacak yerlerin fazla olması durumunda aramayı yürüten dışında başka inceleme elemanlarının da aramada görevlendirilmesi söz konusu olabilir. Arama sırasında güvenliğin sağlanması ve gerektiğinde zor kullanılmasını sağlamak üzere kolluk görevlileri de arama sırasında hazır bulunabileceklerdir. Yine kapalı yerlerin açılabilmesi için çilingir ve bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama yapılabilmesi için bu konuda uzman personelin de aramada hazır bulunması gerekecektir.

VUK'nın 143'üncü maddesinde aynı hükmün bir, iki ve üçüncü fıkralarında belirtilen işlerin; *“mükellefin aramada bulunmakta ve mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada bulunanlar marifetiyle”, “mükellefin mührün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte”* tamamlanacağı belirtilmiştir. Ancak bu hükümden ne *“aramada hazır bulunanların”* ne de *“iki memurun”* kim olduğunu tespit etmek mümkün değildir⁶¹⁹. Söz konusu hükmün yazımından sadece, aramada hazır bulunanlar ile iki memurun, aramada bulunan ve incelenmesine lüzum duyulan defter, belge ve kayıtların koruma altına alınıp mühürlenmesi ve sonrasında mührün açılması ile arama sırasında düzenlenemeyen ayrıntılı tutanağın düzenlenmesi sırasında hazır olmaları gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kanunda aramanın

⁶¹⁸ Erdem, a.g.e., s.201.

⁶¹⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.145.

hukuka uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda denetimin yapılabilmesi için aramayı gerçekleştirecek inceleme elemanları dışında, aramaya tanıklık etmek üzere kimlerin hazır bulunacağına ilişkin her hangi bir belirleme yapılmadığını söylemek mümkündür.

Ancak nezdinde vergisel arama gerçekleştirilen kişiler tarafından; inceleme elemanlarının görevlerini kötüye kullandıkları, aramanın hukuka aykırı yapıldığı, arama sırasında tutulan tutanaklarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığı ve hatta aramada ele geçirilen delillerin bizzat aramayı gerçekleştirenler tarafından arama yapılan yere bırakıldığı dahi ileri sürülebilir⁶²⁰. Bu durumda vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen tutanaklar ile inceleme elemanlarının sözlü beyanlarının, aramaya muhatap olanlar tarafından ileri sürülebilecek iddiaların doğru olmadığını ispat bakımından yeterli olacağını söylemek oldukça güçtür. Zira inceleme elemanlarının kamu görevlisi ve uyuşmazlıkta vergi idaresinin tarafında yer almaları nedeniyle tamamen objektif olarak hareket ettiklerini kabul etmek mümkün değildir.

Mukayeseli hukukta Fransa’da aramayı gerçekleştirecek kişilerin kimlikleri ve unvanlarının arama kararında belirtilmesi kanuni bir zorunluluktur (Livre des Procedures Fiscales (LPF), Art. L.16 B/II-b). Fransız Vergi Usul Kanunu’nda denetimin sağlanması amacıyla arama kararı verilirken, arama sırasında hazır bulunarak aramaya yardımcı olması ve gelişmelerden kendisini haberdar etmesi amacıyla bir adli polis memurunun da hakim tarafından görevlendirilmesi kanuni bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Ayrıca aramada hazır bulunacak adli polise gerekli gördüğü taktirde aramanın askıya alınması ya da durdurulmasına karar verme yetkisi dahi tanınmıştır (LPF Art. L.16 B/II).

VUK’da ise, ne vergi idaresi adına aramada hazır bulunacak görevliler ne de aramada bulunarak vergi idaresi görevlileri tarafından gerçekleştirilen işlemleri hukuka uygunluk bakımından denetleyecek ve hatta delil niteliği taşıyan eşyaların tutanaklara geçirilmesi işlemine katılarak bunları imzalayacak kamu görevlileri açık bir şekilde belirtilmemiştir⁶²¹. Bu nedenle VUK’nın 143’üncü maddesinde değişiklik yapılarak vergisel aramayı gerçekleştirecek vergi idaresi elemanları ile bunları denetleyecek vergi idaresi dışındaki kişilerin ve tutanakların ispat gücüne sahip

⁶²⁰ Erdagöz, a.g.e., s.217.

⁶²¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.148.

olabilmeleri bakımından objektifliğin sağlanması için kimler tarafından imzalanacağına söz konusu madde de açık bir şekilde ifade edilmesi zaruridir⁶²². Hatta bize göre, kanunda düzenleme yapılarak, Fransa’da olduğu gibi arama kararı veren hakim tarafından aramanın, mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiğini denetlemek için bir kamu görevlisinin tayin edilebileceğine ilişkin VUK’a hüküm konulması da faydalı olacaktır.

Böylece hem vergisel aramanın hukuka aykırı gerçekleştirildiği hem de arama sırasında elde edilen delillerin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle delil olarak değerlendirilemeyeceği yönündeki iddiaların önüne geçilmiş olunacaktır. Ayrıca bu yolla aramaya muhatap olan kişilerin ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkta taraf sıfatını taşıyacak vergi idaresi görevlilerinin keyfi davranışlarından korunması da sağlanacaktır.

Vergisel aramanın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için aramayı gerçekleştirecek olanların dışında nezdinde arama yapılanlar bakımından da arama sürecine katılım esastır⁶²³. Vergi Usul Kanunu’nda vergisel aramada, aramayı gerçekleştirenler dışında hazır bulunacak kişilerle ilgili olarak açık bir düzenleme yapılmamıştır. VUK’nın 143’ncü maddesinin 3’üncü fıkrasında mühürlene ve mühürün fekki hallerinde, bu durumların birer tutanakla tespit edileceği ve müfredatlı tutanağın bir nüshasının defter ve vesikaların sahibine ya da adamına verileceği belirtilmiştir. 143’ncü maddenin 4’üncü fıkrasında ise yükümlünün aramada hazır bulunmaktan ya da mühür vaz’ından kaçınması durumunda işlemlerin aramada hazır bulunanların katılımıyla gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. VUK’daki söz konusu düzenlemelerden hareketle öncelikle vergi yükümlüsü veya sorumlusu ya da onların temsilcisi ile kaçakçılıkla ilgili olduğu ileri sürülen kişilerin, arama sırasında hazır bulunabileceğini ifade etmek gerekir. Yukarıdaki düzenleme dışında vergisel arama sırasında hazır bulunabilen ya da bulunması gereken kişilere ilişkin VUK’da hüküm yer almadığı için bu konuda CMK’nın 119 ve 120’nci maddelerinin dikkate alınması gerekir.

CMK’ ya göre aranacak yerlerin sahibi ya da eşyanın zilyedi aramada sırasında hazır bulunabilir; kendisi hazır bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri ya da kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya

⁶²² Kaşıkçı, a.g.e., s.148.

⁶²³ Erdem, a.g.e., s.201.

komşusu hazır bulundurulur (CMK m. 120/1). Kanun bu kişilerin hazır bulunmalarını zorunlu tutarak onlara arama sırasında ortaya çıkabilecek aksaklıklara itiraz edebilme imkanı tanımış bu sayede savunma hakkı lehine önemli bir adım atmıştır⁶²⁴. Kişinin avukatının ise arama sırasında hazır bulunmasına engel olunamaz (CMK m. 120/3).

Almanya’da vergisel arama sırasında hakim ya da savcı da hazır bulunabilir. Ancak arama hakim ya da savcı olmadan yapılıyorsa mümkünse sınırları içinde arama yapılan yerel idarenin bir memuru ya da iki görevlisinin aramada hazır bulunmasına gayret gösterilmektedir. Ayrıca bu görevliler, § 105 StPO uyarınca polis memuru ya da savcılığın araştırma personeli olamazlar⁶²⁵.

Aranacak yerlerin (konut, işyeri vb.) sahipleri ile aranacak eşyaların zilyetlerinin arama sırasında hazır bulunmaları, kendilerine CMK tarafından tanınmış bir hak olmakla birlikte zorunlu değildir. Ancak söz konusu kişilerin arama sırasında hazır bulunmamaları durumunda 120’nci maddenin 1’nci bendinde belirtilen diğer kişilerden her hangi birisinin arama anında hazır bulundurulması zorunludur. Aksi halde yapılan arama ve bu arama neticesinde elde edilen deliller hukuka aykırı hale gelecektir.

Arama sırasında avukat bulundurma zorunluluğu bulunmamakla birlikte nezdinde arama yapılmak istenen kişiler avukat bulundurmak isterse buna engel olunması mümkün değildir. Zira avukat bulundurma hakkı aramaya muhatap olanlara CMK tarafından tanınan en temel haklardan biridir. Aynı şekilde nezdinde vergisel arama yapılacak yükümlünün mali müşavirinin arama sırasında hazır bulunması da engellenemez.

CMK m. 119/4 uyarınca; konut, iş yeri ve diğer kapalı yerlerde arama kural olarak Cumhuriyet savcısının katılımı ile gerçekleştirilir. Eğer savcı hazır değilse arama sırasında o yerin ihtiyar heyetinden ya da komşulardan iki kişinin hazır bulundurulması zorunludur.

Vergisel aramanın uygulanması sırasında sadece CMK ve VUK’da belirtilen kişilerin bulundurulması gerekir. Aksi halde nezdinde vergisel arama yapılan

⁶²⁴ Duygu Çağlar Doğan, “Ceza Muhakemesinde Adli Arama”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.92, 2011, s.177.

⁶²⁵ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.301.

yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili üçüncü kişiler bakımından vergi gizliliği ihlal edilmiş olur⁶²⁶.

Avukatların aranması, CMK'da özel olarak düzenlenmiştir. CMK'nın 130'uncu maddesi hükmüne göre, avukat büroları, ancak mahkeme kararıyla ve sadece kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet savcısı denetiminde aranabilir. Baro başkanı veya onu temsil eden bir avukat arama sırasında hazır bulundurulur. CMK'daki söz konusu düzenleme sadece avukat bürolarının aranmasına yönelik iken CMK' ya göre daha özel bir kanun olan Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesinde avukatların hem bürolarının hem de konutlarının aranması özel olarak düzenlenmiştir⁶²⁷.

Belirtmek gerekir ki CMK m. 130 hükmü, ister avukatın mesleği ile ilgili olsun ister kişisel olsun her türlü suç şüphesi üzerine gerçekleştirilen aramalarda uygulanabilirken; Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesi hükmü, sadece avukatların görevinden doğan diğer bir deyişle, görevi sırasında işlediği suçlar sebebiyle yapılacak aramalar için uygulama alanı bulacaktır⁶²⁸. Bu bakımdan avukat bürolarında yapılacak aramaların CMK'ya göre avukat konutlarında yapılacak aramaların ise Avukatlık Kanunu hükümlerine uygun olarak yapılması gerekir⁶²⁹. Dolayısıyla bir avukatın vergi kaçakçılığı suçu işlediğine dair makul şüphe oluşturan belirtiler tespit edilmesinden ya da kaçakçılıkla ilgili bulunduğundan hareketle bürosunda yapılacak aramalar için CMK, konutunda yapılacak aramalar için Avukatlık Kanunu'ndaki hükümlere göre vergisel arama yapılması zorunludur⁶³⁰.

Bir avukatın üzerinin aranması ise, Avukatlık Kanunu'nun 58'inci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olup söz konusu maddede ağır ceza mahkemesinin görev alanına giren bir suçtan dolayı suçüstü hali dışında avukatın üzerinin aranamayacağı belirtilmiştir. 5235 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca bu hükümde belirtilen istisnalar dışında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve üst sınırı on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işler ağır ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir. VUK'da ise, yaptırımı hapis cezası olan kaçakçılık suçları için dahi öngörülen en üst ceza beş

⁶²⁶ Nas, a.g.m., s.163.

⁶²⁷ Ahmet Bozdağ; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Müdafî*, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.230.

⁶²⁸ Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.115; Bozdağ, a.g.e., s.230.

⁶²⁹ Bozdağ, a.g.e., s.230; Şen, a.g.m., s.341.

⁶³⁰ Çavuş, a.g.e., s.283.

yıldır⁶³¹. Dolayısıyla mevcut kanuni düzenlemeler doğrultusunda vergisel arama amacıyla bir avukatın üzerinin aranmasının mümkün olmadığını belirtmek gerekir⁶³².

5.4. VERGİSEL ARAMANIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Bir yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği yolunda makul şüphe oluşturan belirtilere ulaşılmasıyla başlayan vergisel arama sürecinde arama kararı alınıp gerekli hazırlıklar yapıldıktan sonra artık sıra aramanın gerçekleştirilmesi aşamasına gelecektir.

5.4.1. Vergisel Aramanın Başlaması ve Aramaya Maruz Kalanlara Bilgi Verilmesi

Vergisel aramanın başarılı olabilmesi için aramanın baskın şeklinde yapılması şarttır. Bu nedenle öncelikle aranılacak yere gidilir gidilmez söz konusu yerin giriş ve çıkışları ile burada bulunanların dışarıyla iletişimleri kontrol altına alınarak arama ile ilgisi bulunmayan kişilerin arama mahallinden uzaklaştırılması sağlanır⁶³³. Aranılacak yerin giriş ve çıkışlarının tutulması büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil olabilecek defter ve belgelerin arka kapı ya da pencere gibi yerlerden kaçırılmaya çalışılması söz konusu olabilecektir.

Daha sonra vergisel aramanın yürütücüsü konumunda bulunan inceleme elemanı⁶³⁴ tarafından nezdinde arama gerçekleştirilecek kişiye (aranacak yerlerin sahibi ya da eşyanın zilyedi, temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri ya da kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu) kimlik ibraz edilip arama kararının bir örneği gösterilerek aramanın amacı ve kapsamı hakkında bilgi verilmesi gerekir.

VUK'da aramaya maruz kalan kişinin arama hakkında bilgilendirilmesine ilişkin her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. CMK'da ise, bu konudaki tek hüküm; 117'nci maddenin birinci fıkrasında gösterilen hallerde (şüphelinin ya da sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla diğer bir kişinin

⁶³¹ Kaçakçılık suçları için VUK'da öngörülen cezalar; 359' uncu maddenin "a" bendinde yer alan suçlar için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, 359' uncu maddenin "b" bendinde yer alan suçlar için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve 359' uncu maddenin "c" bendinde yer alan suçlar için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

⁶³² Aynı görüş için Bkz. Soydan, a.g.e., s.524.

⁶³³ Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, a.g.m., s.40.

⁶³⁴ Uygulamada vergisel arama çoğunlukla kıdemli bir vergi müfettişinin idaresi altında gerçekleştirilmektedir.

üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerlerde yapılacak aramalarda) zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye aramanın amacı hakkında bilgi verileceğine dair madde 120/2'deki düzenlemedir⁶³⁵. Dolayısıyla kanunkoyucunun sadece suçla ilgisi bulunmayan kişilere yönelik olarak gerçekleştirilecek aramalarda bilgi verme zorunluluğu getirdiğini söyleyebiliriz⁶³⁶. AÖAY'nin 28 ve 29'uncu maddelerinde üst, eşya ve araç araması yapılmadan önce aramayı gerçekleştiren kolluk görevlilerinin aramanın amacı ve sebepleri hakkında aramaya maruz kalan kişilerin bilgilendirileceği; 30'uncu maddesinde ise konut, iş yeri ve eklentilerinde kolluk görevlilerinin arama kararını hangi hallerde ilgiliye göstereceği belirtilmiştir. Almanya'da aramaya başlanılmadan önce nezdinde arama yapılan kişiye arama kararının gösterilmesi zorunludur (§ 35 StPO)⁶³⁷.

Arama karar ya da emrinin ilgili kişiye gösterilmesi ve aramaya maruz kalan kişiye aramanın amacı hakkında bilgi verilmesine ilişkin CMK'da bir hükmün bulunmaması önemli bir eksikliktir. Kanunkoyucunun aramanın amacı hakkında bilgilendirme bakımından suçla ilgili olan ve olmayan kişiler için ayırım yapması yerinde olmamıştır. Başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere aramaya hakim olan ilkeler, aramaya maruz kalan herkese aramanın amacı hakkında bilgi verilmesini gerekli kılar. Diğer yandan Anayasa'nın 90'ıncı maddesi uyarınca iç hukukumuzun bir parçası olan AİHS'nin adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6'ncı maddesinde, her sanığın kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeni hakkında en kısa zamanda anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilme hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu sebeplerle çalışmamızın konusunu oluşturan vergisel arama da dahil olmak üzere aramaya muhatap olan herkese hiçbir ayırım gözetmeksizin aramanın amacı ve kapsamı hakkında bilgi verilmesi zorunludur⁶³⁸. Aramanın amacı hakkında bilgi verilmemesi ya da eksik veya yanlış bilgi verilmesi durumunda ise yapılan arama ve elde edilen deliller hukuka aykırı olacaktır⁶³⁹.

⁶³⁵ Baki, a.g.e., s.116; Ozan Onan; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009, s.70; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.119.

⁶³⁶ Mustafa Açar; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama Ve Elkoyma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2010, s.103; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.119; Onan, a.g.e., s.70.

⁶³⁷ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.301.

⁶³⁸ Özbek, a.g.e., s.134-135; Baki, a.g.e., s.117; Tülay Arslan; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya 2009, s.92-93.

⁶³⁹ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.443; Özbek vd., a.g.e., s.394.

Aramaya muhatap olan kişilerin bilgilendirilmesinin, hukuki koruma sağlaması düşüncesine ek olarak iki önemli faydası daha bulunmaktadır. Bunlardan ilki aramaya muhatap olan kişinin iş birliğine teşvik edilmesi⁶⁴⁰; ikincisi ise, ilgilinin aramanın amacını öğrendiğinde sunacağı belgeler ve vereceği bilgiler ile aramanın yapılmasının gereksizliğini ortaya koymasındır⁶⁴¹.

Vergisel arama sırasında aramayı gerçekleştiren personelin mesleki nezaket çerçevesinde ancak belli bir otorite ile hareket etmeleri gerekmektedir⁶⁴². Ancak aşırı sert hareketler ile gereksiz yere gerginlik, korku ve telaşa yer verilmemelidir. Özellikle konutlarda yapılan aramalarda kadın ve çocukların, restoran ve benzeri ticari işletmelerde müşterilerin durumu dikkate alınarak daha hassas davranılmalıdır (AVUY m. 21/4). Aynı şekilde iş yerinde yapılan aramalarda yükümlünün işlerinin aksamaması için özen gösterilmelidir.

Arama kararında belirtilen yerlerin her tarafı, gizli bölmeler bulunabileceği de düşünülerek dikkatle aranır (AVUY m. 21/5). Delil niteliği taşıyan defter, belge ve kayıtların gizlenmesi, kaçırılması ya da yok edilmesine olanak vermemek için aranılan yerde bulunan kişiler göz önünde tutularak hareketleri kontrol altında tutulmalıdır. İş yerlerinde yapılan aramalarda öncelikle defter ve belgelerin bulunduğu büro, bilgi işlem odası, idarehane ve benzeri yerler daha sonra da diğer bölümlerin aranmalıdır (AVUY m. 21/6).

5.4.2. Kilitli Yerlerin Açtırılması

Vergisel arama sırasında kilitli kasa, çelik dolap, depo gibi eşya ve yerlere rastlanırsa nezdinde arama yapılan kişiden bunların açılması istenir. Eğer bu kişi bunları açmaz ya da açamazsa bu durumda arama sırasında çilingir hazırsa çilingire açtırılır. Ancak söz konusu eşya ve yerler ilgili kişiye açtırılamaz, çilingir bulunamaz ya da açtılamazsa bu durumda yapılacak şey bunların daha sonra açılmak üzere mühürlenmeleridir (AVUY m. 25/1). Mühürlenmiş eşya ve yerler, anahtarı ya da açabilecek kişi veya çilingir temin edildiğinde mührün ya da bağlanan iplerin sağlamlığı kontrol edildikten sonra bir tutanak düzenlenerek açılır (AVUY m. 25/2).

⁶⁴⁰ Özbek vd., a.g.e., s.394.

⁶⁴¹ Arslan T., a.g.e., s.92.

⁶⁴² Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, a.g.m., s.40.

Daha sonra açılmak üzere mühürlenene eşya ve yerler üzerindeki mührün kaldırıldığının ya da uygulanış amacına aykırı hareket edildiğinin ortaya çıkması halinde durum, “Mührün Bozulması Tutanağı” ile tespit edilerek TCK’nın 203’üncü maddesinde yer alan mühür bozma suçu işlendiği gerekçesiyle savcılığa suç duyurusunda bulunulur (AVUY m. 25/5).

5.4.3. Aramanın İnzibatı ve Zor Kullanma Yetkisi

Tüm koruma tedbirlerinde ilgilinin istemiş olup olmadığına bakılmaksızın henüz hüküm verilmeden temel bir hakkın sınırlandırılması söz konusu olduğundan daima potansiyel bir zorlama var olup ilgililer buna katlanmak zorundadır. Tedbirin amacına ulaşabilmesi ve etkinliğini sağlamak için bu zorunlu da olabilir. Aynı durum vergisel arama koruma tedbiri bakımından da geçerlidir.

Vergisel aramanın icrası sırasında bazen nezdinde arama gerçekleştirilen kişilerin aramayı engellemeye çalışmaları söz konusu olabilir. Bu durumda hazır bulunan kolluk görevlileri inceleme elemanının arama kararını yerine getirebilmesi için gerekli güvenliği sağlayacaklardır. Zira CMK’nın 168’inci maddesi uyarınca kolluk görevlilerinin, olay yerinde görevine ilişkin işlemleri gerçekleştirirken bunların yapılmasına engel olan ya da yetkisi içinde aldığı tedbirlere aykırı davranan kişileri, işlemler sonuçlanıncaya kadar ve gerektiğinde zor kullanarak bundan men etme yetkisi bulunmaktadır. Bu durum özel bir yakalama hali olup arama mahallinde de geçerlidir⁶⁴³. Bu bakımdan yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgili kişi üzerinin, eşyasının, konut veya iş yerinin aranmasına engel oluyorsa kolluk görevlileri tarafından gösterdiği dirençle orantılı güç kullanılıp bu çabası boşa çıkarılarak aramanın güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanacaktır⁶⁴⁴. Ancak arama yapılırken zor kullanma yetkisinin, aramaya maruz kalan kişinin haklarını kullanabilme imkanını ortadan kaldıracak şekilde uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu yetkinin kullanılmasında hukuk devleti ilkesi, orantılılık ilkesi, aşırılık yasağı ve nihayet adil yargılanma hakkı önemle göz önünde tutulmalıdır⁶⁴⁵.

⁶⁴³ Öztürk ve Erdem, a.g.e., s.587.

⁶⁴⁴ Metin Çokmutlu; *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama Ve Elkoyma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2007, s.103; Açar, a.g.e., s.104.

⁶⁴⁵ Özbek, a.g.e., s.136; Ökten, a.g.e., s.47.

5.4.4. Defter, Belge ve Kayıtları İnceleme Yetkisi

Vergisel arama sırasında defter, belge ve kayıtları incelemeye yetkili olanlar konusunda Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan bir hüküm bulunmadığı için bu konuda öncelikle CMK'da yer alan düzenlemelerin incelenmesi gerekir.

Mülga CMUK'un 102'nci maddesinde belge ve kağıtları inceleme yetkisi sadece hakime tanınmış; diğer memurların bunları inceleyebilmesi ise, zilyedin rızası şartına bağlanmıştı. Ancak CMK'nın konuya ilişkin 122'nci maddesinde hakkında arama işlemi uygulanan kişinin, belge ve kağıtlarını inceleme yetkisinin Cumhuriyet savcısı ve hakime ait olduğu; inceleme sonucunda soruşturma ya da kovuşturma konusu suça ilişkin olmadığı anlaşılan belge ve kağıtların, ilgisine geri verileceği ifade edilmiştir. Böylece soruşturmanın sahibi konumunda bulunması dolayısıyla delil toplama yetkisi bulunan ve iddianamesi gerektiğinde iade edilebilecek olan Cumhuriyet savcısı, delil olabilecek belge ve kağıtları ilk elden inceleyebilme yetkisine kavuşmuştur⁶⁴⁶. CMK'daki düzenleme uyarınca artık kolluk görevlilerinin aramaya muhatap olanın rızasıyla dahi belge ve kağıtları inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

CMK'nın 122'nci maddesinin gerekçesinde belge ve kağıtları inceleme yetkisinin münhasıran hakim ve Cumhuriyet savcısına verilmesi ile amaçlananın, ilgilinin suçla ilgisi olmayan ve onun özel hayat ve ilişkileri ile ilgili yazıların, ne suretle olursa olsun başkaları tarafından okunamamasını sağlamak ve böylece özel hayatın dokunulmazlığını güvence altına almak olduğu belirtilmiştir⁶⁴⁷. CMK'nın 122'nci maddesi hükmü ile özel hayatın gizliliği korunmaya çalışıldığı için belge ve kağıt terimlerinin geniş olarak anlaşılması gerekir. Bu durumda kişisel ya da mesleki olup olmadığına, gizli, kapalı veya açık bulunup bulunmadığına bakılmaksızın düşünsel bir içeriğe sahip yazılı ya da basılı her kağıt ve belge 122'nci maddenin kapsamına girecektir. Buna göre mektup, günlük, notlar, ticari defterler, harita, benzin ve otel faturası ve benzerleri belge ve kağıt olarak kabul edilecektir⁶⁴⁸.

AÖAY madde 16/2'de ise *“Kolluk arama sırasında ele geçen belge veya kağıtlara, suçla ilgisi olup olmadığını tespit amacıyla, incelemeksizin bakabilir. Suçla ilgisi olabildiğinden şüphelendiği anda Kanunun öngördüğü şekilde*

⁶⁴⁶ Şahin, Gazi Şerhi, a.g.e., s.345.

⁶⁴⁷ CMK m. 122'nin Gerekçesi, <https://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=1601>, 26.03.2019.

⁶⁴⁸ Özbek, a.g.e., s.143.

incelenecek belge ve kağıtları ambalajlayarak mühürler” denilmiştir. Yine AÖAY’nin 28’inci maddesinde üst ve eşya aramasında, 29’uncu maddesinde araç aramasında ve 30’uncu maddesinde konut, iş yeri ve eklentilerinin aranması sırasında rastlanılan özel kağıt ve zarfların, içinde müsadereye tabi bir eşya bulunması ihtimali dışında açılmayacağı; açılrsa dahi içindeki yazıların okunamayacağı ifade edilmiştir.

Gerek CMK gerekse AÖAY ile kolluk görevlilerine doğrudan inceleme yetkisi verilmemiş ise de onların, arama sırasında bulunan belge ve kağıtların soruşturma ya da kovuşturma konusu suçla ilişkin olup olmadığını belirleyebilecek ölçüde yüzeysel olarak bunlara göz atma yetkisi mevcuttur. Bu yolla hem suçla ilgisi bulunmayan belge ve kağıtların yargılama dosyasına girmesine engel olunarak soruşturma ya da kovuşturmanın uzaması önlenmekte hem de aramaya muhatap olan kişilerin özel hayatlarına gereksiz yere müdahale edilmesinin önüne geçilmektedir⁶⁴⁹. Ancak kolluk görevlileri, suçla ilgisi olabileceğinden şüphe duydukları belge ve kağıtlara rastlamaları halinde bunları ambalajlayıp mühürleyerek gerekli incelemenin yapılabilmesi için yetkili mercilere teslim edeceklerdir (AÖAY m. 16/2).

İnceleme ise, belge ve kağıtların delil olma ya da müsadere edilebilme özelliğine sahip olup olmadığının belirlenmesi için içeriğinin incelenmesini ifade etmektedir⁶⁵⁰. Bu belge veya kağıtların mutlaka aramaya neden olan suçla ilgili olması şart değildir. Örneğin, imza incelemesinin yapılabilmesi için soruşturma ya da kovuşturma konusu suçla ilgisi bulunmayan belge, kağıt veya mektuplar da incelenebilir⁶⁵¹.

Acaba belge ve kağıtları inceleme yetkisini sadece hakim ve Cumhuriyet savcılarına tanıyan CMK’nın 122’nci maddesi vergisel arama bakımından da geçerli midir? Kendine has özellikleri ve vergi hukukuna özgü istisnai bir koruma tedbiri olması nedeniyle bizce, ceza muhakemesi bakımından getirilen bu sınırlama vergisel arama bakımından geçerli olmayacaktır. Vergisel aramayla öncelikle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil elde etmek ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak hedeflenmektedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi ise yükümlünün defter, belge ve kayıtlarının vergi mevzuatı bakımından incelenmesini gerektirir. Teknik bilgi gerektiren vergi incelemesinin ise

⁶⁴⁹ Şahin, Gazi Şerhi, a.g.e., s.345; Özelce, a.g.e., s.124.

⁶⁵⁰ Özbek, a.g.e., s.144; Çokmutlu, a.g.e., s.109;

⁶⁵¹ Çokmutlu, a.g.e., s.109; Onan, a.g.e., s.74-75.

(vergi mahkemesi hakimleri bir kenara bırakılırsa) hakim ve savcılar tarafından yapılabilmesi çok zordur.

VUK'nın 143'ncü maddesinde aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgelerin müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunacağı; 144'üncü maddesinde arama yapılan hallerde incelemenin hızlıca ve her işten önce yapılacağı belirtilmiştir. Yine VUK'nın 145'inci maddesinde arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içerisinde bitirilerek sahibine geri verileceği ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler, vergisel arama kapsamında elkonulan defter, belge ve kayıtların inceleme elemanları tarafından incelenebileceğini ortaya koyan özel hüküm niteliği taşımaktadır⁶⁵². Öte yandan niteliği itibariyle vergi incelemesinin konusunu, vergilendirmeye ilişkin olarak ele geçirilen defter, belge ve kayıtların incelenmesi teşkil etmektedir. Teknik bilgi gerektiren bu işlemin yerine getirilebilmesi ise, arama sırasında ele geçirilen defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanı tarafından değerlendirilmesini gerektirir.

Ancak kolluk görevlilerinin arama sırasında ele geçen belge veya kağıtlara, suçla ilgisi olup olmadığını tespit amacıyla, incelemeksizin bakabileceğine dair AÖAY m. 16/2 hükmünün, vergisel arama bakımından geçerli olmayacağı düşüncesindeyiz. Çünkü arama sırasında hazır bulunan kolluğun görevi sadece güvenliğin sağlanmasından ibaret olup vergisel arama, sadece vergi idaresi personeli tarafından gerçekleştirilebilir. Ayrıca bu şekilde hareket edilerek yükümlünün vergi gizliliğinin korunması da sağlanacaktır.

5.4.5. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma

Günümüzde mesafe ve zaman farkı olmaksızın sesli ve görüntülü iletişimi ve bilgi aktarımını mümkün kılan cihazlar ile bilgiyi işleyen, depolayan ve aktaran bilgisayarlar hem özel hem de iş yaşantımızın önemli bir parçası haline gelmiştir⁶⁵³. Yükümlüler de giderek artan bir şekilde faaliyetlerine ilişkin işlemlerini bilgisayarlarda kayıt altına almaktadır. Bu nedenle yükümlü nezdinde

⁶⁵² Erdem, a.g.e., s.191.

⁶⁵³ Yusuf Yaşar ve İsmail Dursun; "Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında Ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama Ve Elkoyma Koruma Tedbiri", *MÜHFD-HAD*, C.19, S.3, s.4

gerçekleştirilecek vergisel arama sırasında bilgisayarlar ile bilgisayar kayıtlarının da aramaya konu olması büyük önem arz etmektedir.

VUK'da vergisel aramaya ilişkin hükümlerde elkoyma açısından sadece kanuni defter ve belgelerden bahsedilmekte olup bilgisayarlarda ve bilgisayar kayıtlarında arama yapılıp yapılamayacağı veya bunlara el konulup konulamayacağı hususunda her hangi bir hüküm bulunmamaktadır⁶⁵⁴. Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda özel bir düzenleme bulunmaması ve 147'nci maddenin atfı dolayısıyla bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama bakımından CMK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

5.4.5.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde Yapılacak Arama, Kopyalama, Elkoyma ve Şartları

CMK'nın 134'üncü maddesinde yer alan bu koruma tedbiri, arama ve elkoyma tedbirlerinin özel bir halini oluşturmaktadır⁶⁵⁵. Kural olarak, arama ve elkoyma daha çok bina ve eşya içindeki ya da insan üzerindeki şey ve eşyalar için söz konusu olurken burada aranan bilgisayarlar, bilgisayar program ve kütükleridir. Gelişen teknoloji ve bilgisayarların yaşamın her alanında yaygınlaşması, arama ve elkoymaya konu olan şeylerin niteliğinde de bir değişim getirmiş ve bunlar arasına bilgisayarların da dahil edilmesi ihtiyacı hissedilmiştir.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak olan arama ve elkoyma işlemleri, genel arama ve elkoyma içinde düzenlenmemiş, bireyin özel yaşamına ve kişisel verilerinin gizliliğine yönelik ağır bir müdahale oluşturması dikkate alınarak son çare olarak başvurulabilecek özel şartlara tabi bir koruma tedbiri olması öngörülmüştür⁶⁵⁶.

Bilgisayarlarda yer alan bilgiler kişinin özel hayatına dair olabileceği gibi mesleki ve ticari işlerine ilişkin de olabilir. Ancak bu bilgiler aynı zamanda ceza muhakemesinde maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi bakımından önemli bir delil niteliği taşıyabilir. Bir taraftan bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması diğer taraftan da maddi gerçeğin ortaya çıkarılması şeklindeki kamusal yarar göz önünde

⁶⁵⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.134.

⁶⁵⁵ Centel ve Zafer, a.g.e., s.398; Özbek vd., a.g.e., s.406; Doğan D. Ç., a.g.m., s.159.

⁶⁵⁶ Yaşar ve Dursun, a.g.m., s.6-7.

bulundurularak bilgisayarlarda gerçekleştirilecek arama CMK’da özel olarak düzenlenmiş ve sıkı şartlara bağlanmıştır⁶⁵⁷.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama, kopyalama ve elkoyma koruma tedbiri CMK’nın 134’üncü maddesinde;

“(1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının istemi üzerine şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin haline getirilmesine hakim tarafından karar verilir.”⁽¹⁾

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

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

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

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

CMK m. 134 ve AÖAY m. 17’nin hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilecek arama, kopyalama ve elkoyma tedbirlerinin konusunu bilgisayar, bilgisayar programları ve kütükleri ile bilgisayar ağları, uzak bilgisayar kütükleri ve çıkarılabilir donanımlar oluşturmaktadır⁶⁵⁸.

CMK’nın 134’ncü maddesi incelendiğinde bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama ve kopyalama ile bunlar hakkında elkoyma tedbirinin uygulanabilmesinin farklı şartlara tabi tutulduğu görülmektedir.

⁶⁵⁷ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.326.

⁶⁵⁸ Yaşar ve Dursun, a.g.m., s.16.

5.4.5.1.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Şartları

Kişinin bilgisayarında özel hayatının parçası niteliğindeki yazılar, resim ve videolar gibi çeşitli veriler kayıtlı olabilir. Bu verilerin yer aldığı her bir dosya bilgisayarın hafızasında kayıtlı olup bu dosyaların tamamı özel hayatın gizli alanından öğeler içeren kapalı bir kutu gibidir. İşte bu kapalı kutuda nelerin yer aldığını anlamak için açıp içine bakmak da bir tür arama sayılır⁶⁵⁹.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütükleri ile diğer araçlarda yapılacak arama ve kopyalamanın konusu, bunlar içinde yer alan elektronik verilerdir. Elektronik verilerin araştırılması ve sorgulanması bilgisayar ve diğer cihazlar içinde yer alan verilerin taranması yoluyla elektronik ortamda gerçekleştirilecektir⁶⁶⁰. Yapılacak arama ve kopyalama, CMK'nın 134'ncü maddesinde yer alan şartlara uyularak yapılmalıdır. Aksi halde hem yapılan arama hem de elde edilecek deliller hukuka aykırı olur.

Arama sırasında yapılan soruşturmayla ilgili veriler tespit edilirse sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Bu durumda kopyası alınan veriler kağıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır (CMK m. 134/5). Uygulamada kopyası alınan veriler için üç kopya çıkarılarak biri, nezdinde arama gerçekleştirilen kişiye verilmekte, diğeri inceleme için alınmakta, sonuncusu ise uyuşmazlıkların giderilmesi için ayrı bir birimde saklanmaktadır⁶⁶¹.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama ve kopyalama için CMK'da yer alan ilk şart, bir suç dolayısıyla başlatılmış soruşturmanın bulunmasıdır. CMK'nın 134'üncü maddesinde soruşturma, şüpheli ve hakimden söz edilmesine rağmen; kovuşturma, sanık ve mahkeme kavramlarına yer verilmemiştir. Bu durum, arama ve kopyalama tedbirine sadece soruşturma aşamasında başvurulabileceği izlenimini uyandırmaktadır⁶⁶².

Kovuşturma aşamasında bu tedbire başvurulup başvurulamayacağı konusunda 134'üncü maddede her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde bir görüşe göre; söz konusu maddede bu tedbire soruşturma aşamasında

⁶⁵⁹ Feridun Yenisey, "Bilgisayarlarda Arama", *Fikri ve Sınai Haklar Dergisi*, C.9, S.34, Kasım 2013, s.7.

⁶⁶⁰ Yaşar ve Dursun, a.g.m., s.23.

⁶⁶¹ Yenisey ve Nuhoglu, a.g.e., s.7.

⁶⁶² Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.326.

başvurulabileceği açıkça belirtildiği ve yine aynı maddede sanık yerine şüpheliden bahsedildiği için bu tedbire kovuşturma aşamasında başvurulamaz⁶⁶³. Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama ve kopyalama tedbirine kovuşturma aşamasında da başvurulabileceğine ilişkin diğer bir görüşe göre, yargılama sırasında delil toplanmasını engelleyen bir hüküm bulunmadığı ve mahkeme resen araştırma yetkisine sahip olduğundan kovuşturma aşamasında da bu tedbire başvurulabilmesi mümkündür⁶⁶⁴. Buradaki soruşturmadan kasıt ise, sadece adli soruşturmalar olup gerek idari gerekse disiplin soruşturmaları bakımından bu tedbire başvurulması mümkün değildir.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama ve kopyalama için CMK'da aranan ikinci şart ise, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığıdır. Daha önce de açıkladığımız üzere kuvvetli şüphe, var olan delillere göre yapılacak yargılama sonucunda sanık hakkında mahkumiyet kararı verilmesinin, kuvvetli bir ihtimal olduğu kanaatini uyandıran şüphedir. Dolayısıyla bu tedbirin uygulanabilmesi için suçun işlendiğine dair kaynağını, somut delillerden alan kuvvetli şüphenin varlığı gereklidir.

CMK'nın 134'üncü maddesi kapsamında gerçekleştirilecek arama ve kopyalama için bir diğer şart ise, başka surette delil elde etme imkanının bulunmamasıdır. Başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması, Ceza Muhakemesi Kanununda Öngörülen Telekomünikasyon Yoluyla İletişimin Denetlenmesi, Gizli Soruşturmacı ve Teknik araçlarla İzleme Tedbirlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin 4/c maddesinde *“soruşturma veya kovuşturma sırasında diğer tedbirlere başvurulmuş olsa bile sonuç alınamayacağı hususunda bir beklentinin varlığı veya başka yöntemlerden biri veya birkaçının uygulanmasına rağmen delil elde edilememesi ve delillere ancak bu Yönetmelikte düzenlenen tedbirlerle ulaşılabilecek olması”* şeklinde ifade edilmiştir. Esasen başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması deyimiyle ifade edilmek istenen, diğer koruma tedbirlerinin uygulanmasına rağmen her hangi bir delilin elde edilememiş olmasıdır⁶⁶⁵. CMK'nın 134'üncü maddesinin gerekçesinde de söz konusu işleme

⁶⁶³ Yenisey, Bilgisayarlarda Arama, a.g.m., s.7.

⁶⁶⁴ Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.327.

⁶⁶⁵ Osman Gazi Ünal; *Bilgisayarlarda Bilgisayar Programlarında Ve Kütüklerinde Arama Kopyalama Ve Elkoyma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s.100.

başvurulmasının zorunlu olmasını, yani bunun bir “ultima ratio” (son çare) oluşturmasının gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Arama ve kopyalama işlemlerinin bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılabilmesi için varlığı aranan şartlardan biri de bunların şüpheli tarafından kullanılmasıdır. CMK’nın 134’ncü maddesinde açıkça “*şüphelinin kullandığı*” ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle genel aramadan farklı olarak suç şüphesi altında olmayan, şüpheli dışındaki üçüncü kişiler bakımından arama ve kopyalama tedbirleri uygulanamaz⁶⁶⁶. Diğer bir deyişle, genel hükümlere yollama yapılarak şüphelinin kullandığı bilgisayar için uygulanabilecek bu tedbir, üçüncü kişilere karşı genişletilemez⁶⁶⁷. Bu durum bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütükleri için uygulanacak elkoyma tedbiri bakımından da geçerlidir. Ancak bilgisayarın şüpheliye ait olması şart değildir. Çünkü şüphelilerin başkası adına kayıtlı bilgisayarları kullanması mümkündür. Dolayısıyla üçüncü kişilere ait olmakla birlikte, şüpheli tarafından kullanılan bilgisayarlar da arama ve kopyalama tedbirlerinin kapsamına dahildir.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama ve kopyalama için CMK m. 134’de aranan son şart ise; bu kararın Cumhuriyet savcısının talebi üzerine hakim tarafından verilmesidir. Bu tedbirin uygulanabilmesine karar verme yetkisi sadece hakime tanınmış olup CMK’daki bazı koruma tedbirlerinde olduğu gibi gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi savcının ya da kolluk amirinin karar verme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak hakim, kararını savcının talebi üzerine verecektir⁶⁶⁸. Bireyin özel yaşamı ve kişisel verileri bakımından ağır bir müdahale olan bu tedbirin hakim kararına bağlanması, nezdinde arama yapılan kişilerin hak ve özgürlükleri bakımından güvenceyi artıran bir unsur teşkil etmektedir.

5.4.5.1.2. Bilgisayarlara, Bilgisayar Programları ve Kütüklerine Elkoyma ve Şartları

CMK’nın 134’ncü maddesi kapsamında gerçekteştirilebilecek tedbirlerden bir diğeri de bilgisayar ve diğer cihazlara elkonulmasıdır. Ancak elkoyma tedbirine

⁶⁶⁶ şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, a.g.e., s.326.

⁶⁶⁷ Ünal, a.g.e., s.91.

⁶⁶⁸ Özbek vd., a.g.e., s.412; Yenisey, Bilgisayarlarda Arama, a.g.m., s.9.

bilgisayar, bilgisayar programı ve kütüklerinde arama ve kopyalama yapılamaması durumunda başvurulması mümkündür. Diğer bir deyişle, arama ve kopyalamaya mani bir durum yoksa elkoyma yapılması söz konusu olmaz.

Bilgisayarlara, bilgisayar programları ve kütüklerine elkonulabilmesi için ilk şart, bunlar üzerinde arama ve kopyalama yapılabilmesi için verilmiş bir hakim kararı bulunmasıdır. Çünkü CMK'nın 134'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması*” şartının gerçekleşebilmesi için öncelikle bu araçlar bakımından hukuka uygun olarak hakim tarafından verilen bir arama ve kopyalama kararı gerekmektedir.

CMK'nın 134'ncü maddesi uyarınca, elkoymanın gerçekleştirilebilmesi için diğer şart ise; bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütüklerine şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi ya da gizlenmiş bilgilere ulaşılamamasıdır. Eğer sistemin tamamına ya da bir kısmına girilebilmesi için şifre konulmuş ve bu şifre çözülememişse, çözümün yapılması ve kopyalama işleminin gerçekleştirilmesi amacıyla bilgisayar ve diğer araçlara elkonulabilir. Yine bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütüklerinde her hangi bir şifre yoksa ya da bu şifrenin çözümü yapılmasına rağmen sistemdeki gizli bilgilere ulaşılamamış olması nedeniyle sistem üzerinde daha detaylı bir inceleme yapılmasına ihtiyaç duyulursa bu halde de bu araçlara elkonulabilmesi mümkündür⁶⁶⁹.

Bilgisayar ya da bilgisayar kütüklerine elkoyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır (CMK m. 134/3). Uygulamada bu işleme “*imaj çıkarma*” adı verilmektedir⁶⁷⁰. Daha sonra alınan yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır (CMK m. 134/4). Elkoymanın gerçekleşmesi üzerine şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, elkonulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir (CMK m. 134/2).

⁶⁶⁹ Yaşar ve Dursun, a.g.m., s.15.

⁶⁷⁰ Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.592.

5.4.5.2. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde Vergisel Arama Yapılması

Vergi Usul Kanunu vergisel aramayı kağıt ortamındaki diğer bir deyişle, basılı defter ve belgelere bağlayarak düzenlemiştir. Ancak günümüzde hem resmi hem de özel işlemlerimizin dijital ortamlarda yürütüldüğü; bu işlemlere ilişkin bilgi, belge ve dokümanların da bilgisayarda saklandığı ya da depolandığı düşünüldüğünde vergisel aramanın bu ortamlara sirayet etmesi kaçınılmazdır⁶⁷¹. Zira gelişen teknoloji ile birlikte gündelik hayatımızın her alanında kullanılan bilgisayarlar, yükümlüler tarafından da oldukça sık kullanılmaktadır.

Yükümlülerin birçoğu eski tip muhasebe kayıt ve takip sistemlerini terk ederek, vergi mevzuatının izin verdiği ölçüde, vergilendirmeye ilişkin birçok kaydı, bilgisayar ortamında muhasebe paket programları vasıtasıyla tutmaktadır⁶⁷². Ayrıca defter ve belgelerde yer almayan bilgi ve kayıtların bilgisayarlarda saklanabilmesi de ihtimal dahilindedir. Bu nedenle söz konusu program ve kayıtların tutulduğu bilgisayar, bilgisayar programı ve kütükleri, vergisel aramada vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil araştırılması yapılırken başvurulacak temel veri kaynaklarından biri haline gelmiştir. Dolayısıyla bilgisayarları hariç tutarak vergisel aramanın, sadece defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilmesi durumunda yapılan bu arama, hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi bakımından yeterli olmayacaktır.

CMK'nın 134'üncü maddesi incelediğinde bilgisayarların, bilgisayar programı ve kütüklerinin “*arama yapılacak yer*” veya “*arama ortamı*” olarak dikkate alınmakta olduğu ortaya çıkmaktadır⁶⁷³. Bu hükmün VUK kapsamında gerçekleştirilen vergisel arama bakımından değerlendirilebilmesinde öncelikle üzerinde durulması gereken husus, vergilendirme ilişkisinde elektronik kayıt ve depolama ortamları ile bilgi sistemlerinin kullanılabilmesi için bu unsurların vergi sistemi kapsamında hukuken tanımlanmış olmasıdır⁶⁷⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinin son fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme,

⁶⁷¹ Soydan, a.g.e., s.520.

⁶⁷² Hepaksaz vd., a.g.m., s.11; Çavuş, a.g.e., s.293.

⁶⁷³ Yerci, a.g.m., s.43.

⁶⁷⁴ Erdem, a.g.e., s.194.

yetkisi tanınmıştır. Ayrıca elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtların ne anlam ifade ettiği mükerrer 242'nci maddede belirtilmiştir. Bu hükme göre elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü ifade etmektedir. Elektronik kayıt ise, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade etmektedir.

Yine VUK'da ve diğer vergi kanunlarında defter, belge ve kayıtlara ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, belge ve kayıtlar için de geçerli olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, bunlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili bulunduğu da mükerrer 242'nci maddede belirtilmiştir.

VUK'un mükerrer 242'nci maddesi ile yapılan düzenleme kapsamında bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütüklerini de içerecek biçimde vergi uygulamasında kullanılmak üzere elektronik defter, belge ve kayıt unsurlarının tarifi yapılmıştır⁶⁷⁵. Böylece bilgisayar, bilgisayar programı, taşınabilir bellek, cd gibi dijital verilerin kaydedildiği, izlendiği, depolandığı elektronik kayıt ortamlarının, vergisel amaçlara hizmet edebilecek şekilde VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde hüküm altına alınan hukuksal altyapı çerçevesinde kullanılabilmesi mümkün hale gelmiştir⁶⁷⁶.

5.4.5.2.1. Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde Vergisel Arama Yapılmasının Unsurları

Vergi Usul Kanunu'nun elektronik defter, belge ve kayıtlara dair hükümleri dikkate alındığında CMK'nın 134'üncü maddesindeki bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoymaya ilişkin özel hükmün, yapılacak vergisel aramalar bakımından VUK'un mükerrer 242'nci maddesi

⁶⁷⁵ Erdem, a.g.e., s.195.

⁶⁷⁶ Yerci, a.g.m., s.44.

kapsamında yer alan ve mükerrer 242'nci maddenin kapsamı dışında yer alan unsurlar olarak ikili bir yaklaşımla değerlendirilmesi yerinde olacaktır⁶⁷⁷.

Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar VUK'un mükerrer 242'nci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak 361 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tebliğe uygun olarak hazırlanan elektronik veriler, vergi kanunları bakımından kağıt olarak tutulan defter, belge ve kayıtlar gibi kabul edilmiştir. Diğer bir deyişle, klasik tarzda basılı olarak tutulan defter, belge ve kayıtlarla bu tebliğe uygun olarak dijital ortamda oluşturulan elektronik defter, belge ve kayıtlar birbirinin ikamesi durumunda olup aralarında yasal açıdan her hangi bir fark bulunmamaktadır⁶⁷⁸. Dolayısıyla, hem VUK'da hem de diğer vergi kanunlarında yer alan defter, belge ve kayıtlara dair hükümler (tasdikine ilişkin hükümler hariç) elektronik defter, belge ve kayıtlar için de geçerlidir⁶⁷⁹.

Yükümlüler tarafından elektronik kayıtların ve elektronik defterlerin tutulduğu elektronik kayıt ortamlarının vergi idaresine bildirilmesine rağmen bunların içerdiği verilerin, vergi inceleme elemanlarının denetiminden gizlenmesi ya da kaçırılması mümkündür. Ayrıca söz konusu elektronik kayıt ortamlarının her zaman önceden bilinmesi mümkün olmayacağı gibi bu kayıt ortamlarının mevzuatta öngörülen amaçlar dışında kullanılması da ihtimal dahilindedir. Böyle durumlarda hem ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak hem de vergi kaçakçılığı suçuna dair delillerin elde edilebilmesi için bu kayıt ortamlarının da aranması zorunludur.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama ve kopyalama yapılabilmesi için CMK'nın 134'ncü maddesinde yer alan başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması şartının, VUK mükerrer 242'nci madde kapsamında yer alan elektronik defter, belge ve kayıtlar bakımından geçerli olmayacağı düşüncesindeyiz⁶⁸⁰. Çünkü hukuki nitelik itibarıyla kağıt ortamında tutulan defter, belge ve kayıtlar ile eşit ve onların ikamesi kabul edilen elektronik veriler, doğrudan

⁶⁷⁷ Erdem, a.g.e., s.195.

⁶⁷⁸ Nas, a.g.m., s.164; Erdem, a.g.e., s.195.

⁶⁷⁹ Erdem, a.g.e., s.195.

⁶⁸⁰ Aynı görüş için Bkz. Çavuş, a.g.e., s.293; Erdem, a.g.e., s.196; Nas, a.g.m., s.164.

doğruya vergi hukukundaki düzenlemelerden kaynaklanan ve bu alanda ispat ve tevsike yarayan vergisel aramanın çok önemli bir ögesini oluşturmaktadır⁶⁸¹.

Yükümlünün vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğinin kontrolü ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak delil elde edilebilmesi için ilk incelenecek unsurlar gerek kağıt gerekse dijital ortamda tutulan defter, belge ve kayıtlardır. Aynı şekilde başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması şartının, VUK mükerrer 242'nci maddenin kapsamı dışındaki bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütükleri hakkında da katı bir şekilde uygulanması doğru olmaz. Günümüzde yükümlülerin çoğu vergilendirme işlemlerini hem kişisel hem de kurumsal düzeyde bilgisayar ortamında tutmaktadır⁶⁸². Birçok işletmenin üretim, pazarlama, tedarik gibi faaliyetleri ile gelir, gider, maliyet ve kar kalemlerinin kaydı elektronik ortamda yapılmaktadır⁶⁸³.

Elektronik ortamda tutulan kayıtlar hariç tutularak sadece kağıt olarak düzenlenen defter, belge ve kayıtların arama işlemine konu olması vergi kaçakçılığına dair delillerin elde edilebilmesi bakımından yeterli olmayacaktır. Bu nedenle vergi incelemesinde dikkate alınacak ve vergi kaçakçılığına yönelik delil niteliği teşkil edecek temel kaynaklardan biri olan bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma için başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması şartının vergisel arama bakımından geçerli olması mümkün değildir.

Hemen yukarıda açıkladığımız sebepler dolayısıyla CMK'nın 134'üncü maddesinde yer alan “*somut delillere dayalı kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı*” şartı, hem VUK mükerrer 242'nci madde kapsamında yer alan hem de bu hükmün kapsamı dışında olan bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütüklerinde gerçekleştirilecek vergisel arama bakımından zorunlu değildir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair makul şüphe oluşturacak belirtilerin bulunması elektronik veri kaynakları üzerinde vergisel arama yapılabilmesi için gerek ve yeterlidir. Ayrıca normal defter, belge ve kayıtlar bakımından vergisel arama yapılabilmesi için makul şüphe yeterli iken elektronik ortamda tutulan defter, belge ve kayıtlar için farklı şüphe derecesi aranması gerektiğini ileri sürmek tezat teşkil edecektir.

⁶⁸¹ Erdem, a.g.e., s.196.

⁶⁸² Çavuş, a.g.e., s.293; Erdem, a.g.e., s.198.

⁶⁸³ Erdem, a.g.e., s.198.

CMK m. 134 uyarınca, yükümlüye ya da kaçakçılıkla ilişkili kişilere ait bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde, taşınabilir veri depolama araçlarında vergisel arama yapılabilmesi için hakim kararı zorunludur. Bu nedenle hem VUK mükerrer 242'nci madde kapsamında yer alan hem de bu hükmün kapsamı dışında olan elektronik kayıt ortamlarında arama, kopyalama ve elkoyma için vergisel arama kararı alınırken talepte bulunulması ve hakim de bu talep hakkında olumlu karar vermesi gerekir⁶⁸⁴. Ancak vergisel arama bakımından bu talebin CMK'nın 134'üncü maddesinde ifade edildiği gibi Cumhuriyet savcısı tarafından yapılması zorunlu değildir. Vergi incelemesi uzmanlık gerektiren teknik bir konu olup, arama talebi inceleme elemanı tarafından yapılmakta ve alınan arama kararının yine inceleme elemanı tarafından yerine getirilmektedir⁶⁸⁵. Bu nedenle CMK m. 134' de yer alan “Cumhuriyet savcısını istemi üzerine” ibaresinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca gerçekleştirilen aramalar bakımından “*vergi inceleme elemanının talebi üzerine*” şeklinde anlaşılması gerekir⁶⁸⁶.

CMK'nın 134'ncü maddesinde yer alan bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama için “*bir suç dolayısıyla başlatılmış soruşturmanın*” bulunması gerekir. Bu hüküm uyarınca, elektronik kayıt ortamlarında vergisel arama yapılabilmesi için ortada bir suçun (vergisel arama bakımından kaçakçılık suçu) işlendiği konusunda makul şüphe oluşturan emareler tespit edilerek arama talebinde bulunulması ve bu yönde hakim kararı alınması şarttır⁶⁸⁷. Buradan hareketle kaynağını vergisel kabahatlerin oluşturduğu bir arama kararına dayanılarak bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde vergisel arama yapılabilmesinin mümkün olmadığını söyleyebiliriz⁶⁸⁸.

Vergisel arama sırasında elektronik veri kaynaklarına elkonulması ise, CMK m. 134/2 hükmünde yer alan şartlar dahilinde mümkün olacaktır. Bu hükme göre, bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine ancak “*şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması*

⁶⁸⁴ Erdem, a.g.e., s.197.

⁶⁸⁵ Çavuş, a.g.e., s.294.

⁶⁸⁶ Yerci, a.g.m., s.43.

⁶⁸⁷ Örneğin, VUK'nın 359'uncu maddesi uyarınca vergi kanunlarına göre tutulan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde kısmen ya da tamamen diğer kayıt ortamlarına (örneğin bilgisayara) kaydetmek kaçakçılık suçunu oluşturur. Bir yükümlünün bu suçu işleyip işlemediğinin belirlenmesi amacıyla bilgisayarlarda arama yapılabilmesi için inceleme elemanı tarafından talepte bulunulması ve hakim de bu yönde karar vermesi gerekir.

⁶⁸⁸ Burada vergisel aramanın dayanağını sadece kaçakçılık suçlarının oluşturması gerektiği yönündeki görüşümüzü yineliyoruz.

halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için”, hakim kararı ile elkonulabilir⁶⁸⁹. Bundan dolayı şifrenin çözülmemesi nedeniyle girilememesi ve gizlenen bilgilere ulaşılamamasından dolayı arama ve kopyalama yapılamaması durumuna ilişkin zorunlu ve geçici elkoyma hali dışında bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine elkonulabilmesi mümkün değildir⁶⁹⁰.

Eğer elektronik veri kaynaklarındaki şifrenin çözülmemesi ya da bilgilerin gizlenmesi durumu mevcut değilse vergisel arama sırasında yapılabilecek olan bunlar üzerinde arama ve kopyalama yapılmasıdır. Çünkü CMK, bilgisayar ve diğer veri depolama araçlarının içerisindeki bilgilere elkonulmasını kabul etmektedir⁶⁹¹. Ancak arama ve verilerin kopyalanarak yedeklenmesi işlemleri için bazen çok uzun süre beklenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum ise nezdinde arama yapılan kişileri olumsuz etkilemesi, aramanın zaman kısıtlarının aşılması gibi sonuçlar doğurmaktadır. Bu bakımdan ortaya çıkabilecek bu tür sorunlara engel olmak için hakim kararı ile bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine elkonulabilmesi için VUK’a bu yönde bir hüküm konulmasının yerinde olacaktır. Dolayısıyla teknolojik gelişmeler ve kendine has özellikleri dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu’na bilgisayarlar, bilgisayar programları ve kütükleri ile veri depolama cihazlarının aranması, kopyalanması ve elkonulmasına ilişkin özel bir hüküm konularak bu tedbirlerin şartlarının ve ne şekilde uygulanacağını açıkça belirtilmesi uygulamada yaşanan tereddütlerin ve sorunların giderilmesini sağlayacaktır.

5.4.5.2.2. Vergisel Aramada Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programları ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma Yapılması Usulü

Günümüzde kişilerin teknolojik gelişmelere paralel olarak işlemlerini çoğunlukla dijital ortamlarda yürüttüğünü; bu işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin elektronik kayıt ortamlarında depolandığını; yükümlülerin de vergilendirmeye ilişkin işlem ve kayıtlarını giderek artan bir şekilde bilgisayarlar ve bilgisayar programlarında muhafaza ettiklerini yukarıda belirtmiştik. Elektronik kayıt

⁶⁸⁹ VUK’nın 256’ncı maddesine göre kayıtların sahibi; mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Bu yükümlülüğe aykırı davranılması ise VUK’un mükerrer 355’nci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. Bkz, Çavuş, a.g.e., s.294.

⁶⁹⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.135.

⁶⁹¹ Feridun Yenisey, “Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku*, Ed. F. Yenisey ve G. Güneş, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006, s.192.

ortamlarında yer alan bu veriler, deliller arasında önemli bir yere sahip olup bunların delil olarak elde edilmesi hem ciddi bir teknik uzmanlık hem de hukuki özen gerektirmektedir. Ancak ülkemizde gerçekleştirilen adli soruşturmalar sırasında söz konusu kayıt ortamlarında arama, kopyalama ve elkoyma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde acemilik, dikkatsizlik ve tedbirsizlikler yaşandığı görülmektedir⁶⁹². Bu durum ise elde edilen bu delillerin hukuka aykırı olarak değerlendirilmesi ve hükme esas alınamaması tehlikesini ortaya çıkarmaktadır.

Her ne kadar her şey ceza muhakemesinde delil olarak kullanılabilecek olsa da bu delillerin kullanılabilmesi için hukuka uygun olarak elde edilmesi zorunludur (CMK m. 217/2). Bu nedenle delillerin ne şekilde elde edileceği hususu CMK'da sıkı kurallara bağlanmış olup bu kurallara aykırı olarak elde edilen deliller, hukuka aykırı olarak kabul edilerek ceza muhakemesinde kullanılamayacaktır.

VUK hükümlerine göre gerçekleştirilen vergisel arama sırasında bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde dikkat edilecek hususlar AVUY'de şu şekilde düzenlenmiştir:

- Nezdinde vergisel arama yapılanın kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılması, taşınabilir ya da sabit bilgisayarlara el konulması, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılması, bilgisayar kayıtlarının çözülerek metin haline getirilmesi ya da bu kayıtların çözülemediği durumlarda gerekli çözümün yapılması amacıyla bilgisayarlara elkonulabilmesi için arama kararında bu hususlara özel olarak yer verilmesi şarttır (AVUY m. 27/1).
- Bilgisayar, bilgisayar programı ve bilgisayar kütüklerine elkoyma işlemi sırasında sistemdeki tüm verilerin yedeklemesi yapılır. Bu işlem, bilgisayar ağları ve diğer uzak bilgisayar kütükleri ile çıkarılabilir donanımlar hakkında da uygulanmalıdır. Verilerin yedekleme işleminin arama yapılan günde bitmeyeceğinin anlaşılması durumunda yedekleme işlemi bu cihazların elkonularak götürüldüğü yerde daha sonra yapılabilir. Bu durumda el konulan cihazlar için gerekli yedekleme hızlıca yapılmalı ve cihazlar için tutanak düzenlenerek bunlar geciktirilmeden iade edilmelidir (AVUY m. 27/3).

⁶⁹² Ahmet Erol; "Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-IV", *Yaklaşım Dergisi*, S.200, Ağustos 2009, s.29.

- Vergisel arama sırasında bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi ya da gizlenmiş bilgilere ulaşamaması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için arama kararında yer verilmesi şartıyla, bu cihazlara elkonulabilmesi mümkündür. Bu durumda tutanak düzenlenerek elkonulan cihazlar, şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde geciktirilmeden tutanak düzenlenerek sahibine iade edilir (AVUY m. 27/4).
- Bilgisayar ya da bilgisayar kütüklerine elkoymaksızın da sistemdeki verilerin tamamı ya da bir kısmının kopyası alınabilir. Bu durumda kopyası alınan veriler kağıda yazdırılarak bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imzalanır (AVUY m. 27/5).
- Manyetik ve sanal ortam araçları (bilgisayarlar, serverlar, harici bellekler, kasetler, cd, dvd, dijital ya da analog ses ve veri kayıt ortamları vb.) alınırken mutlaka bilişim uzmanları aramada hazır bulundurulmalıdır. Bu araçların yerlerinden alınmasında, torbalanmasında ve taşınmasında bilgisayar teknik uzmanı ve enformasyon teknolojileri uzmanından yararlanılır (AVUY m. 27/6-a).
- Manyetik ve sanal ortam araçları alınırken, arama ekibi tarafından nezdinde arama yapılan kişi, vekili, temsilcisi, çalışanı ya da eşyanın zilyedi sıfatlarından her hangi birine sahip en az bir kişinin gözetimi olmadan bu ortamlara müdahale edilmemelidir (AVUY m. 27/6-b).
- Manyetik ve sanal ortam araçları, nezdinde arama yapılan kişi ya da vekili olmaksızın torba ya da paketlere konulmamalı; bunların gözetimi olmaksızın taşıma araçlarına götürülmemelidir (AVUY m. 27/6-c).
- Manyetik ve sanal ortam araçlarının büyüklükleri ve özellikleri gereği, dikişsiz ve kapalı bez torbalara konulamayan ve ağızları müşterek olarak muhafaza ve mühürleme işlemine tabi tutulmayanlarının taşınması, götürülmesi ve işleme alınması aşamalarında nezdinde arama yapılan ya da vekili mutlaka bulundurulmalıdır (AVUY m. 27/6-ç).
- Kapalı ve mühürlü ortamlarda elkonulan veya büyüklükleri ve özellikleri gereği kapalı ve mühürlü ortamlara konulamayan manyetik ve sanal ortam

araçlarının işlerinin boşaltılmasında ve yedeklerinin alınmasında özenli davranılması gerekir (AVUY m. 27/6-d).

- Manyetik ve sanal ortam araçları, yüksek kapasitesi bulunan harici hard disklere iki örnek olarak yedeklenmelidir. Yedekleme işlemi, nezdinde arama yapılan kişi ya da kişiler ya da bunların vekillerinin gözetimi altında bilgisayar teknik uzmanı ve enformasyon teknolojileri uzmanı tarafından yapılır (AVUY m. 27/6-e).
- Alınan manyetik ve sanal ortam araçları, yedekleme işleminin tamamlanmasından sonra yapılan tüm işlemler taraflarca imzalanan bir tutanakla tespit edilerek süratle nezdinde arama yapılan kişi ya da kişilere veya bunların vekillerine ya da personeline teslim edilir (AVUY m. 27/6-f).
- Manyetik ve sanal ortam bilgilerinin kağıt ortamına aktarılmasına gerek duyulan durumlarda, kağıt ortamına bastırma işlemine başlamadan önce durum bir tutanakla tespit edilir ve bu tutanak işleme katılanlar tarafından imzalanarak mühürlenir. Baskı işlemi sırasında nezdinde vergisel arama yapılan kişinin varsa teknik ekibi de hazır bulunarak manyetik ve sanal ortamlara her hangi bir hukuk dışı müdahale olmadığına tanıklık ederler. Yazıcıdan çıkan her bir kağıt, nezdinde arama yapılan kişi veya kişiler ya da bunların vekilleri veya temsilcileri tarafından tarih konularak imzalanır. Nezdinde vergisel arama gerçekleştirilen bir tüzel kişi ise, tüzel kişiliği temsil eden kişinin imzası ve tüzel kişilik kaşesi, her bir kağıda alınır (AVUY m. 27/6-g).
- Çalışmayan bilgisayar programlarının çözümünde bilgisayar yazılım şirketlerinden teknik yardım alınabilir (AVUY m. 27/6-ğ).
- Yedeği alınarak değiştirilemeyen hash değerleri tutanağa bağlanan manyetik ortam verilerinin, mühürlü çuvalara konulsa dahi bunların yükümlü ile birlikte açılmasına gerek yoktur (AVUY m. 27/6-h).

5.4.6. Vergisel Aramada Bulunan Defter ve Belgeler ve Bunlara Elkonulması

5.4.6.1. Arama Sırasında Bulunan Defter ve Belgeler İle Ayrıntılı Tutanak Düzenlenmesi

VUK'nın 143'ncü maddesinde vergisel aramada bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter ve belgelerin müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunacağı belirtildikten sonra müfredatlı tespit, belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması olduğu ifade edilmiştir. Müfredat, sözlükte *“bir bütünü oluşturan bireyler, ayrıntılar”* olarak tanımlanmıştır⁶⁹³. O halde müfredatlı tutanağın *“ayrıntılı tutanak”* olarak da ifade edilebilmesi mümkündür⁶⁹⁴.

VUK m. 143 hükmü uyarınca, arama sırasında bulunan ve incelenmesine gerek duyulan ya da delil değeri olan defter, belge ve kayıtlar için ayrıntılı tutanak düzenlenmesi zorunludur. Normal bir vergi incelemesinde, inceleme elemanı tarafından tespit ettiği hususları ispat amacıyla tutanak düzenlenirken vergisel aramada ise vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan ya da vergi suç ve kabahatlerine dair (basılı ya da elektronik) her defter, belge ya da kayıt için ayrıntılı tutanak düzenlenmektedir⁶⁹⁵.

Ayrıntılı tutanak, vergi suç ve kabahatlerinin ispatı bakımından en önemli delillerden olduğu için VUK'daki hükümler doğrultusunda hukuka uygun olarak tutulması büyük önem taşımaktadır. Danıştay eski tarihli bir kararında ayrıntılı tutanak düzenlenmesinin amacı ve önemini şu şekilde ifade etmiştir:

“Kanun koyucunun, aramada bulunan defter ve belgelerin ayrıntılı tutanak ile tespitini şart koşmasındaki amacı; bu suretle elde edilen belgelerin mükellefe aidiyeti ile aramada daha az veya fazla defter ve belge elde edildiği yolunda ileride taraflarca ortaya atılacak iddia ve münakaşaları önlemek ve tesirsiz hale getirmektir.

Aramada, ne kadar ve ne nitelikte defter ve belgeler elde edildiği kanunun emrettiği şekilde tespit edilmediği durumlarda; tespit edilen matrah farkları, tamamen inceleme elemanının kanaat ve görüşüne dayanacağı gibi; esasen aramada elde edilen defter ve belgelerin inceleme elemanı ile vergi dairesinin aynen muhafaza edilmediği yolundaki mükellef iddiası, evvelce aksine bir tespit bulunmaması

⁶⁹³ https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=M%C3%9CFREDAT, 20.12.2018.

⁶⁹⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.150; Kızılot, a.g.e., s.1357; Ün, Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II, a.g.m., s.41.

⁶⁹⁵ Şin, a.g.e., s.179.

*dolayısıyla tutarlı olacağı cihetle; Anayasa'nın kişi özel hayatının korunması ve gizliliği prensibine istisna teşkil eden aramalı vergi incelemelerinin; Vergi Usul Kanununun 142 ve müteakip maddelerinde kesin olarak belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması şarttır. Aksi halde, bu usul ve esaslara uygun olarak yapılmayan vergi incelemeleri ile bu incelemeler neticesi tespit edilen matrah farklarından dolayı mükelleflerin sorumlu tutulması mümkün bulunmamaktadır.*⁶⁹⁶”

Yukarıdaki karardan da anlaşılacağı üzere ayrıntılı tutanak düzenlenmesi ile aramada elde edilen defter ve belgelerin yükümlüye ait olup olmadığının tespiti; arama sırasında daha az veya daha fazla defter ve belge elde edildiği konusunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların peşinen ortadan kaldırılması ile nihayetinde kişinin özel hayatının gizliliği ilkesine uyulması amaçlanmaktadır. Ayrıntılı tutanağın kanunda öngörülen şekilde tutulması, gerçekleştirilen vergisel aramanın hukuka uygunluğu bakımından büyük öneme sahip olup elde edilen defter ve belgelerin tespitinin kanuna aykırı olarak yapılmasının sonucu ise aramanın ve sonrasında gerçekleştirilen işlemlerin hukuka aykırı olarak nitelendirilmesidir. Nitekim Danıştay, verdiği bir kararda VUK'nın 143'üncü maddesinde yer alan şekilde ayrıntılı tutanak düzenlendiğinin anlaşılmış olması karşısında yapılan aramanın hukuka uygun olduğu sonucuna varmış; yapılan aramanın usule uygun olmadığından hareketle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen ısrar kararını hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bozmuştur⁶⁹⁷.

Ayrıntılı tutanakta, delil olabilecek defter ve belgelerin tespiti yapıldığı için bu tutanak delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptir. Bu bakımdan ayrıntılı tutanağın dolaylı delil olarak nitelendirilmesi mümkündür⁶⁹⁸. Doğrudan etkili deliller ise ayrıntılı tutanakta yer alan defter ve belgelerdir. Usul ve kanuna aykırı olarak ayrıntılı tutanak düzenlenmesi ya da tutanağın hiç düzenlenmemesi tutanağın ve/veya tutanakta yer alan defter ve belgelerin delil değerini olumsuz olarak etkileyecektir⁶⁹⁹.

Ayrıntılı tutanak, defter ve belgelerin içeriğinde ve sayılarında her hangi bir değişiklik yapılmasını engelleyecek şekilde düzenlenir. Defter ve belgelere bu

⁶⁹⁶ Dn. 4. D. T: 22.5.1974, E.1971/10184, K.1974/2171, <https://kazanci.com>, 02.11.2016.

⁶⁹⁷ DVDDK, T: 27.12.2002, E.2002/549, K.20025/633, <https://kazanci.com>, 02.11.2016.

⁶⁹⁸ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda... a.g.e., s.202.

⁶⁹⁹ Taşdelen, a.g.m., s.176.

husussa sağlayacak şekilde şerh verilerek bunları her bir sayfası ve nüshası ayrı ayrı mühürlenerek numaralandırılır⁷⁰⁰.

VUK'da arama sırasında bulunan ve incelenmesine lüzum duyulan defter ve belgelerin ayrıntılı tutanakla tespit edileceği belirtilmesine rağmen bu tutanağın içeriği hakkında açık bir belirleme yapılmamıştır. Ayrıntılı tutanakta öncelikle inceleme açısından yararlı olacağı düşünülen kanuni defter ve belgelerin yer alması şarttır. Ayrıca yükümlünün çifte kayıt tutması ya da gerçek durumunu diğer kayıt ortamlarında izlemesi söz konusu olabileceği için yasal olmayan bu defter ve kayıtların da incelenmesi gerekmektedir⁷⁰¹. Dolayısıyla hem sağlıklı bir incelemenin yapılması hem de maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ister yasal olsun ister olmasın incelemeye konu olacak ve delil niteliği taşıyacak tüm defter, belge ve kayıtların bu tutanağa kaydı gerekir. Kanunda yasal defter ve belgeler yerine sadece defter ve belgeler ifadesinin kullanılması bu nedenle yerinde olmuştur⁷⁰².

VUK'nın 143'üncü maddesi uyarınca esas olan ayrıntılı tutanağın aramanın gerçekleştirildiği yerde düzenlenmesidir. Ancak arama yapıldığı sırada zamanın yetersiz oluşu, defter, belge ve dokümanların sayısının çok fazla olması gibi nedenlerle ayrıntılı tutanağın düzenlenmesi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter ve belgeler, daha sonra ayrıntılı tutanak düzenlenmek üzere, kaplara konulup mühürlenerek yükümlü nezdinde emin bir yere konabileceği gibi kaplar içerisinde inceleme elemanının çalıştığı daireye de nakledilebilir (VUK m. 143/3).

Ayrıntılı tutanak düzenlenmeden yükümlü nezdinde emin bir yere konulan ya da daireye nakledilen defter ve belgelerin bulunduğu yerlerin ya da kapların aramayı gerçekleştiren inceleme elemanı tarafından yükümlünün de katılımıyla mühürlenmesi gerekir. Mühürleme işleminin gerçekleştirilmesi üzerine bu durumun düzenlenecek arama tutanağında belirtilmesi gerekir⁷⁰³.

Defter ve belgelerin emin bir yere konulması ya da daireye naklinden sonra mühürler açılmadan önce yükümlüye yazılı bildirim yapılarak mührün kaldırılması ve defter ve belgelerin ayrıştırılması sırasında hazır bulunması sağlanır⁷⁰⁴. Daha

⁷⁰⁰ Erdem, a.g.e., s.202.

⁷⁰¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.150.

⁷⁰² Kaşıkçı, a.g.e., s.150.

⁷⁰³ Taşdelen, a.g.m., s.175.

⁷⁰⁴ Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III, a.g.m., s.32; Taşdelen, a.g.m., s.176 .

sonra mühürlenene kaplar ve yerler yükümlünün de katılımıyla açılarak ayrıntılı tutanak düzenlenir. Ayrıntılı tutanağın düzenlenmesi sırasında incelenmesine gerek görülmeyen defter ve belgeler ise yükümlüye iade edilir.

Düzenlenen ayrıntılı tutanağın bir sureti, defter ve belgelerin sahibi ya da yetkili adamına verilir (VUK m. 143/3). Bu işlemler, yükümlünün aramada hazır bulunmaması ya da hazır bulunmakla birlikte mühür vaz'ından kaçınması halinde aramada hazır bulunan vergi idaresi personeli ve güvenlik görevlilerinin katılımıyla tamamlanır. Ayrıca yükümlünün mührün kaldırılması ya da ayrıntılı tutanağın düzenlenmesi sırasında hazır bulunmaktan çekinmesi durumunda bu işlemler arama yapan inceleme elemanı tarafından iki memurla birlikte tamamlanır (VUK m. 143/4).

Vergisel arama sırasında bulunan defter, belge ve kayıtlar ayrıntılı tutanak düzenlenmeden daireye taşınırken bunlar, türüne göre dikişleri alınmış haldeki çuvallara konarak ağzı kapatıldıktan sonra mühürlenir. Mührün basılı olduğu kartonun yükümlü tarafından da imzalaması sağlanır. Daha sonra bu çuvallar aramayı gerçekleştiren inceleme elemanının çalıştığı yere getirilir. İnceleme elemanının çalıştığı dairede çuvalların konduğu dolap ya da odaların kapıları yükümlü ile birlikte mühürlenerek daha sonra yine yükümlünün katılımı ile açılır. Böylece mühürleme ve mührün kaldırılması işlemlerine yükümlünün katılımı sağlanarak sonradan ortaya çıkabilecek itirazların da önüne geçilmiş olur⁷⁰⁵.

Defter ve belgelerin yükümlü nezdinde emin bir yere konulmasının gerekmesi durumunda, konulacak yerin penceresinin bulunmaması ya da varsa kapalı olduğunun kontrol edilerek kapı ve pencerelerin daha sonra açılmak üzere mühürlenmesi ve bu durumun arama tutanağında belirtilerek aramanın sonlandırılması gerekir. Daha sonra mühürlü yerler yükümlünün katılımıyla açılarak ayrıntılı tutanak düzenlenir. Mühürlenene eşya ve yerler üzerindeki mührün kaldırıldığına veya tatbik edilme amacına aykırı hareket edildiğinin belirlenmesi halinde durum “*mührün bozulması tutanağı*” ile tespit edilerek TCK'nın 203'üncü maddesinde yer alan mühür bozma suçu işlendiği gerekçesiyle savcılığa suç duyurusunda bulunulur.

Vergisel arama sırasında alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şart olup bunların iyi saklanmaması durumunda doğan zararı idare tazmin etmekle

⁷⁰⁵ Erdem, a.g.e., s.202-203.

yükümlüdür (VUK m. 143). Kanunda iyi saklamakla kastedilen defter ve belgelere hiç bir zarar gelmemesi ve bunların kaybedilmemesidir⁷⁰⁶. Bu yükümlülüğe aykırı davranılması durumunda alınan defter ve belgeleri saklamakla görevli memur, kanunda belirtilen diğer şartların da mevcut olması halinde TCK'nın 257'nci maddesinde yer alan görevi kötüye kullanma suçundan sorumlu tutulabilir.

5.4.6.2. Vergisel Aramada Elkoyma

VUK'nın 143'üncü maddesinde vergisel aramanın nasıl gerçekleştirileceğine dair hükümler yer aldığı gibi arama sırasında diğer bir koruma tedbiri olan elkoymanın gerçekleştirilmesine dair dolaylı da olsa hükümler de mevcuttur⁷⁰⁷. VUK'da vergisel arama konusu defter ve belgelere elkonulması hakkında açık bir hüküm mevcut değildir. Ancak arama konusu defter ve belgelerin “*bulunması*” (VUK m. 143/1) ve “*alınması*” (VUK m. 145/1) fiilleri ile aramadan bağımsız bir koruma tedbiri olan elkoyma kastedilmektedir⁷⁰⁸. Yine VUK'nın 143'üncü maddesinde gerek yükümlü nezdinde emin bir yere konulan gerekse daireye götürülen defter ve belgelerin hakim kararı olmasa bile incelemeyi yapanın çalıştığı yere sevk ve celp edilebileceği ifade edilmiştir. Kanunda kullanılan kavram ne olursa olsun söz konusu işlemler, aslında elkoyma tedbirini ifade etmektedir.

VUK'nın 143'üncü maddesi ile vergisel arama sonrasında gerçekleştirilecek olağandışı incelemenin doğru bir şekilde yapılabilmesi maksadıyla ayrıntılı tutanak düzenlenemeyen durumlar için arama sonrasında adeta aramanın sonucu ve zorunlu unsuru olarak ele geçirilen defter ve belgelerin koruma altına alınması gerektiği belirtilerek bu tedbire ilişkin kurallar getirilmiştir⁷⁰⁹.

Vergisel arama ile amaçlanan hem vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkarabilecek hem de vergi matrahına etkisi olacak unsurların tespiti yoluyla vergiyi doğuran olayı gerçek mahiyeti ile ortaya koyabilecek ancak normal vergi incelemesi ile ulaşılamayan ya da ulaşılma imkanı bulunmayan delillere ulaşılmasıdır⁷¹⁰. Diğer bir deyişle, vergisel aramanın temel hedefi, vergilendirme ilişkisini gerçek

⁷⁰⁶ Bayraklı vd., a.g.e., s.149.

⁷⁰⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.142.

⁷⁰⁸ Taşdelen, a.g.m., s.77.

⁷⁰⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.152.

⁷¹⁰ Karagözoğlu, a.g.e., s.266.

mahiyetiyle ortaya koyacak ve işlenen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil niteliği taşıyacak defter, belge ve kayıtlara ulaşarak bunlara incelenmek üzere elkonulmasıdır⁷¹¹. Bu manada vergisel arama, kendisinden sonra gerçekleştirilecek elkoyma tedbiri ve olağandışı vergi incelemesi için araç niteliği taşımaktadır.

Yükümlünün vergi kaçakçılığı suçu işlediği yolunda makul şüphe uyandıran belirtiler bulunması, arama sonrasında gerçekleştirilecek incelemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için aramada bulunan ve delil niteliği taşıyabilecek defter ve belgelerin koruma altına alınmasını zorunlu kılar. Aksi halde söz konusu defter ve belgelerin yükümlü tarafından yok edilmesi ihtimal dahilinde olup bu durum aramanın amaçlarının gerçekleştirilmesine engel olacaktır⁷¹².

VUK'nın 143'üncü maddesi hükmüne istinaden gerçekleştirilecek elkoyma, sadece ayrıntılı tutanağın, aramanın gerçekleştirildiği yerde düzenlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda söz konusu olabilecektir. Diğer bir deyişle, zaman yetersizliği ve diğer engeller nedeniyle ayrıntılı tutanağın, arama yapılan yerde tutulamamış olması; 143'üncü madde kapsamında yapılacak elkoyma için şarttır. Bu manada eğer vergisel arama sırasında bulunan defter ve belgeler için ayrıntılı tutanak düzenlenmişse elkoyma tedbirine başvurulamaz.

İnceleme elemanı tarafından VUK m. 143/5 hükmü kapsamında aramada bulunan defter ve belgeler için ayrıntılı tutanak düzenlenmesi nedeniyle elkoyma tedbiri uygulanmamış ise, VUK'nın 139'uncu maddesi uyarınca, arama sonrasında gerçekleştirilecek olağandışı incelemenin yükümlünün iş yerinde yapılması gerekecektir. Ancak aramanın gerçekleştirilmesinden sonra yükümlünün işyerinde yapılacak vergi incelemesine kadar geçen zaman içinde vergisel aramada bulunan ancak ayrıntılı tutanak düzenlenmesi nedeniyle elkoyulmayan defter ve belgelerin, (suç delili niteliği taşıyanlar hariç olmak üzere) vergi kaçakçılığı suçu bakımından makul şüphe oluşturan eylemlerde bulunan yükümlü tarafından ortadan kaldırılması ya da gizlenmesi söz konusu olabilecektir.

Doktrinde Kaşıkçı'nın ifade ettiği üzere, kanunda elkoyma tedbirine sadece ayrıntılı tutanak düzenlenemeyen durumlar bakımından cevaz verilip ayrıntılı tutanak düzenlenmesi ve sonrasında gerçekleştirilen olağan dışı vergi incelemesi sırasında elkoyma ile ilgili düzenleme yapılmaması önemli bir eksikliktir. Bu bakımdan

⁷¹¹ Erdem, a.g.e., s.202.

⁷¹² Kaşıkçı, a.g.e., s.153.

vergiyi doğuran olayı tam olarak kavramaya imkan sağlayacak ya da vergi suç ve kabahatlerinin ispatı bakımından önem taşıyacak delillere sadece ayrıntılı tutanak düzenlenemeyen durumlarda değil sonrasındaki olağandışı inceleme sürecinde de elkonulması şarttır⁷¹³. Nitekim CMK’da ispat aracı olarak yararlı görülen veya eşya ya da kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerlerinin muhafaza altına alınacağı açıkça ifade edilmiştir (CMK m. 123/1).

VUK’da vergisel arama ve sonrasında gerçekleştirilecek olağandışı vergi incelemesi sürecinde hukuki niteliği bakımından elkoyma işlemi olarak değerlendirilecek üç ihtimal düzenlenmiştir⁷¹⁴. Bunlardan ilki, VUK m. 143/5 uyarınca, aramada bulunup yükümlü nezdinde emin bir yere konulmuş veya daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgelerin, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilmesidir. Doktrinde Erdem, vergisel aramanın asıl amacının, inceleme sürecinde gerekli olan defter, belge ve kayıtlar ile vergi ilişkisini gerçek mahiyetiyle ortaya koyacak her türlü delile ulaşılarak bunlara elkonulması olduğunu belirtmiştir. Erdem’e göre VUK m. 143/5 hükmüyle arama ve elkoyma arasındaki bağ koparılarak vergisel aramada bulunan defter ve belgelere hakim kararı olmasa bile elkoyulması yetkisi, kanunla inceleme elemanının yetki ve takdirine bırakılmıştır⁷¹⁵.

Ancak bize göre, elkoyma kararı aranması, Anayasa’nın 22’nci maddesinin 2’nci fıkrası uyarınca zorunlu olup VUK m. 143/5’de yer alan kural, Anayasa’nın bu hükmüne açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa’ya göre, usulüne göre verilmiş hakim kararı ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin yazılı emri olmadıkça elkoyma tedbirinin uygulanabilmesi mümkün değildir. Yine CMK’da hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri tarafından elkoyma işleminin gerçekleştirebileceği belirtilmiştir (CMK m. 127/1). Yukarıdaki hükümler doğrultusunda vergisel arama bakımından elkoyma yetkisi veren bir hakim kararı olmadıkça gerçekleştirilen elkoyma ve sonrasında yapılan işlemler hukuka aykırı olacaktır. Bu sebeple ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların daha en başından önüne

⁷¹³ Kaşıkçı, a.g.e., s.154.

⁷¹⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.166.

⁷¹⁵ Erdem, a.g.e., s.202.

geçilebilmesi adına arama kararında mutlaka elkoyma yetkisi de verilmiş olmalıdır. Nitekim uygulamada verilen arama kararlarının hemen hepsinde elkoyma yetkisinin tanındığını görmekteyiz.

Elkoyma yetkisine ilişkin olarak özellikle belirtilmesi gereken durumlardan biri de VUK'nın 127'nci maddesinde yer almaktadır. Bu hükümle, yoklama yapmaya yetkili memurlara, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alma yetkisi tanınmıştır (VUK m. 127/c). Bu yetki ceza muhakemesi hukuku bakımından elkoyma işlemidir ve usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara el konulamayacağını öngören Anayasa'nın 20'nci maddesinin 2'nci fıkrasına açıkça aykırıdır⁷¹⁶.

Vergisel aramada elkoymaya ilişkin ikinci ihtimal ise, VUK'nın 145'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu hükme göre, arama sonrasında gerçekleştirilen inceleme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlarının bir tutanakla tespit edilmesi gerekir. Yükümlünün bu tutanağı imzalamaktan kaçınması durumunda söz konusu olay ve hesap durumlarına ilişkin defter ve belgeler aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine verilmez. Ancak kanun, ilgililere bu tutanaklara diledikleri itirazları kaydettirebilme (VUK m. 145/4) ve bunları her zaman imzalayarak (suç delili niteliği taşımamak şartıyla) defter ve belgelerini geri alabilme (VUK m. 145/5) imkanı tanımıştır. Görüldüğü üzere, burada da hakim kararı olmadan gerçekleştirilen bir elkoyma durumu söz konusu olduğu için bu hüküm de Anayasa'nın 20'nci maddesine açıkça aykırıdır.

Elkoyma tedbirinin uygulanmasına ilişkin son ihtimal ise VUK'nın 145'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, inceleme tutanaklarının imzalanmaması nedeniyle daha önce elkonulmuş olan defter ve belgelerin, tutanakların daha sonra imzalanması üzerine ilgililere geri verilecek olmasına rağmen, bunlardan suç delili teşkil edenlerin alıkonularak onlara verilmemesidir. Bu hüküm de suç terimi ile ne

⁷¹⁶ Kaneti, a.g.e., s.140-141.

ifade edilmek istendiğinin açıklanmaması bir yana hakim kararı olmadan elkoyma yetkisi tanıdığı için Anayasa'nın 20'nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir⁷¹⁷.

Almanya'da elkoyma için kural olarak hakim kararı gerekir. Elkoyma kararında bu tedbire konu olacak eşyaların mümkün olduğu kadar somut bir şekilde tanımlanması gerekir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcı ya da onun araştırma personeli (vergisel arama yapmaya yetkili memurlar dahil) elkoyma yetkisine sahiptir. Ancak bu halde elkoymaya muhatap olan kişi bu işlem sırasında hazır değilse ya da elkoymaya açıkça itiraz etmişse elkoymayı gerçekleştirenlerin tedbirin uygulandığı andan itibaren üç gün içinde elkoyma izni için hakime başvurması zorunludur (§ 98 StPO)⁷¹⁸.

Ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla elkoyma tedbirine başvurulması kabul edilmiş olmasına rağmen bazı kişilere ait belgeler (örneğin, CMK m. 126 hükmü uyarınca şüpheli ya da sanıkla, tanıklıktan çekinme hakkı olan kişiler arasında gönderilen mektuplar), özel nitelikleri göz önüne alınarak bunlar hakkında elkoyma tedbirinin uygulanmasına müsaade edilmemiştir⁷¹⁹. Bundan dolayı elkoyma yasağının kapsamına dahil olan belgelerin, vergisel arama sırasında bulunması halinde bunlara elkonulması mümkün değildir.

5.4.7. Vergisel Arama Sırasında Tesadüfen Elde Edilen Deliller

Vergisel arama sırasında yapılan aramanın konusu suçla ilgisi olmayan ancak diğer bir suça ilişkin delillerin tesadüfen bulunması söz konusu olabilmektedir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil elde edebilmek amacıyla bir yükümlünün evinde gerçekleştirilen arama sırasında bu kişinin uyuşturucu madde üretimi ve satışı yaptığına dair deliller ele geçirilebilir⁷²⁰.

CMK'da tesadüfen elde edilen deliller konusu özel olarak düzenlenmiş olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda her hangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla vergisel arama sırasında tesadüfen bulunan deliller hakkında CMK'daki hükümlerin uygulanması gerekir. CMK'nın 138'inci maddesinde, arama veya elkoyma koruma tedbirlerinin uygulanması sırasında,

⁷¹⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.167-168.

⁷¹⁸ Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları..., a.g.e., s.300.

⁷¹⁹ Yurtcan, a.g.e., s.346.

⁷²⁰ Adem Kartal; *Tesadüfen Elde Edilen Deliller*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara 2010, s.22.

yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmayan ancak diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilirse, bu delilin muhafaza altına alınacağı ve durumun derhal Cumhuriyet Savcılığına bildirileceği belirtilmiştir. AÖAY ise, konuyu CMK'dan daha kapsamlı olarak şu şekilde düzenlemiştir: *“Usulüne uygun yapılan aramada; a) Yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmakla birlikte, karar veya yazılı emirde konu edilmeyen, b) Yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmayan ancak, diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilirse; bu delil koruma altına alınır ve durum Cumhuriyet başsavcılığına derhal bildirilerek el koyma işlemini gerçekleştirmek için Cumhuriyet savcısından yeni bir yazılı emir istenir. Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emriyle kolluk görevlileri elkoyma işlemini gerçekleştirebilir.*

Hakim kararı olmaksızın elkoyma işlemi, yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını elkoymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde elkoyma kendiliğinden kalkar” (AÖAY m. 10).

Görüldüğü üzere yönetmelik, *“yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmakla birlikte, karar veya yazılı emirde konu edilmeyen”* delilden bahsetmiş ve CMK'da yer almayan bir hususu düzenleyerek tesadüfen elde edilen delilin kapsamını genişletmiştir. Bu nedenle yönetmelikteki söz konusu düzenleme hukuka aykırıdır.

Arama sırasında tesadüfen elde edilen delillere elkonulması, teknik anlamda bir elkoyma olmayıp bulunan delillerin emniyetini sağlamak için gerçekleştirilen geçici bir koruma altına alma işlemidir⁷²¹.

Tesadüfen elde edilen deliller hakkında CMK'nın 138'inci maddesinin uygulanabilmesi için bu delillerin, arama kararına konu olan suç ile bağlantısının bulunmaması ve ondan tamamen ayrı ve bağımsız diğer bir suça ilişkin olması gerekir⁷²². Ayrıca bu delillerin arama kararının sınırları içinde diğer bir deyişle, aramanın konusunu oluşturan şeylerin aranması sırasında bulunması da şarttır⁷²³.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, vergisel arama sırasında arama kararına konu olan suçun dışında diğer bir suça ilişkin delillerin elde edilmesi

⁷²¹ Özbek, a.g.e., s.146.

⁷²² Kaşıkçı, a.g.e., s.164-165; Özbek, a.g.e., s.146.

⁷²³ Özbek, a.g.e., s.146; Şemsettin Aksoy, a.g.e., s.132.

halinde CMK'nın 138'inci maddesinin uygulama alanı bulacaktır. Ancak bunun dışında arama kararı ile bağlantısı olsa bile kararda belirtilmeyen suçlarla ilgili delillerin elde edilmesi durumunda bunlar, inceleme elemanı tarafından koruma altına alınamaz.

İnceleme elemanına arama kararı ile verilen yetki, yükümlü ya da kaçakçılıkla ilişkili üçüncü kişiler nezdinde vergisel aramayı gerçekleştirmek ve sonrasında aramada elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde olağandışı vergi incelemesini gerçekleştirmekle sınırlıdır. Bu sebeple vergisel arama sırasında tesadüfen elde edilen deliller hakkında CMK'nın 138'inci maddesi uygulanması işlemlerinin, aramayı gerçekleştiren vergi inceleme elemanı tarafından değil; hazır bulunan kolluk görevlileri tarafından yapılması yerinde bir uygulama olacaktır. AVUY'de de bu hususta gerekli işlemlerin, kolluk görevlileri tarafından yapılacağı ifade edilmiştir (AVUY m. 29).

5.4.8. Vergisel Aramanın Tamamlanması

Alınan hakim kararı üzerine gerçekleştirilen vergisel aramanın, kararda belirtilen kişi, yer, eşya ve süre ile sınırlı olarak ve mevzuata uygun şekilde gerçekleştirildiğinin, aramanın sonuçlarının ve nezdinde arama gerçekleştirilen kişiye bu tedbir sırasında her hangi bir zarar verilip verilmediğinin tutanağa⁷²⁴ bağlanması gerekir. Bu tutanağın düzenlenmesi hem gerçekleştirilen vergisel aramanın hukuka uygunluğu hem de aramayı gerçekleştirenler bakımından hukuki güvence oluşturması bakımından gereklidir⁷²⁵. Bu doğrultuda gerçekleştirilen vergisel arama işleminin ilgililer bakımından hüküm ifade edebilmesi için aramanın tamamlanması üzerine bir tutanak düzenlenir⁷²⁶. Bu tutanak, AÖAY'nin 11'nci maddesinde “*adli arama tutanağı*” olarak adlandırılmış olup tutanağın içermesi gereken unsurlar bu hükümde tek tek sayılmıştır. Bu hükme göre adli arama tutanağında;

- Arama kararının tarih ve sayısı, hakim kararı yoksa verilmiş olan yazılı emrin tarih ve sayısı ile emri veren merci,
- Aramanın yapıldığı yer, tarih ve saat,

⁷²⁴ Arama Tutanağı örneği için Bkz. Tablo 4.

⁷²⁵ Erdem, a.g.e., s.204.

⁷²⁶ Soydan, a.g.e., s.528.

- Aramanın konusu,
- Aranılan kişinin kimlik bilgileri, adını söylemediği takdirde eşkal bilgileri,
- Araçta, konutta, işyeri ve eklentilerinde arama yapılmışsa, aracın plaka numarası, markası, konutun, işyerinin ve eklentilerinin açık adresi, su üstü aracının aranmasında su üstü aracının cinsi, ismi, sahibi ve kullanıcısı, deniz aracının aranması halinde ise deniz aracının cinsi, ismi, donatıları, bağlama limanı, tonajı, acentesi, kaptanı ve arama mevki,
- Aramanın sonuçları, el konulan suç eşyasına ilişkin belirleyici bilgiler,
- Aramada yakalanan kişiler varsa kimlik bilgileri, kimliği belirlenemiyorsa eşkal bilgileri,
- Arama sonucunda yaralanma veya maddi bir zarar meydana gelip gelmediği,
- Arama işlemini yapanların adı, soyadı, sicili ve unvanı hususları yer almalıdır.

Adli arama tutanağı, arama işlemine katılmış olanlar ve hazır bulunanlarca imzalanarak bir sureti ilgiliye verilir. Kaçakçılık suçlarıyla ilgili tutanaklar ise 4926 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine göre düzenlenecektir. Belirtmek gerekir ki, arama ile hedeflenen amaçlara ulaşılsın ya da ulaşılmaz bu tutanağın düzenlenmesi zorunludur.

CMK'nın 121'inci maddesinde de "*Arama Sonunda Verilecek Belge*" başlığı altında arama sonunda, hakkında arama tedbiri uygulanan kişinin talebi üzerine kendisine bir belge verileceğine yer verilmiştir. Bu belge, aramanın CMK'nın 116 ve 117'nci maddelerine göre yapıldığını ve 116'ncı maddede gösterilen durumda soruşturma veya kovuşturma konusu fiilin niteliğini belirten bir belge ve istemi üzerine elkonulan veya koruma altına alınan eşyanın listesini içeren bir defter ve eğer şüpheliyi haklı kılan bir şey elde edilmemiş ise bu durumu belirtecektir (CMK m. 121/1). Yine bu hükümde, söz edilen belgelerde, hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin, elkonulan eşyanın mülkiyetine ilişkin görüş ve iddialarına da yer verileceği ve koruma altına alınan veya elkonulan eşyaların tam bir defteri yapılarak ve bu eşyaların resmi mühürle mühürleneceği veya bir işaret konulacağı ifade edilmiştir (CMK m. 121/2-3).

CMK'daki ve AÖAY'deki düzenlemelere dikkat edildiğinde arama sonucunda biri resen diğeri ise, aramaya muhatap olan kişinin talebi üzerine iki

tutanağın düzenlenmesi gerektiği görülür. Acaba vergisel arama bakımından her iki tutanağın da düzenlenmesine gerek var mıdır? Doktrinde Erdem, ayrıntılı tutanağın aramanın gerçekleştirildiği yerde düzenlenebilmesi durumunda, bu tutanakta elkonulan defter ve belgelere ayrıntılı bir şekilde yer verildiği ve sonradan üzerinde ihtilaf oluşmayacak şekilde yükümlü ile birlikte yapılan tespitler yer aldığı için, aramaya ilişkin diğer bilgilerin de tutanakta yer alması şartıyla aramanın tamamlanabileceğini ileri sürmektedir. Böylece aramanın tamamlanması ve ayrıntılı tutanağın düzenlenmesi bir arada gerçekleştirilmiş olacaktır⁷²⁷.

Ancak ayrıntılı tutanağın her zaman aramanın hemen sonrasında tutulması söz konusu olamayabileceği gibi VUK'nın 143'üncü maddesi uyarınca ayrıntılı tutanak, sadece arama sırasında bulunan ve incelenmesine gerek duyulan ya da delil değeri olan defter, belge ve kayıtlar için tutulmaktadır. Dolayısıyla vergisel aramada, ayrıntılı tutanağa ek olarak arama tutanağının da tutulması aramanın hukuka uygun olarak gerçekleştirildiğini ispat bakımından gereklidir.

Öte yandan vergisel aramanın, esasen CMK'nın 116 ve 117'nci maddelerine dayanmaması ve arama sonucunda düzenlenecek tutanağın bir suretinin de aramaya muhatap olan kişiye verilmesi nedeniyle CMK m. 121'de belirtilen belgenin düzenlenmesine gerek yoktur⁷²⁸.

Vergisel arama tamamlandığında düzenlenecek arama tutanağında;

- Arama kararının gün ve sayısı, aramanın yapıldığı yerin adresi, aramanın başlama ve bitiş saatleri, arama sırasında bir hasarın meydana gelip gelmediği (Eğer bir zarar oluşmuşsa bu zararın ayrıntılı olarak tanımlanması gerekir.), alınan defter ve belgelerin ayrıntılı bir şekilde tutanağa bağlandığı, ayrıntılı tutanak düzenlenememişse defter ve belgelerin torbalara konularak mühürlendiği ve torba sayısı gibi hususlarla birlikte aramayı gerçekleştirenlerin açık kimlikleri belirtilir.
- Nezinde arama yapılan kişinin alınan eşyaların mülkiyetine ilişkin görüş ve iddialarına yer verilir.
- Alınan defter, belge ve dokümanlar arasında para ya da kıymetli kağıt ya da eşyanın bulunmaması durumunda buna dair bir şerhe yer verilir.

⁷²⁷ Erdem, a.g.e., s.205; Aynı görüş için Bkz. Soydan, a.g.e., s.530.

⁷²⁸ Erdem, a.g.e., s.206.

- Arama sırasında bulunan para, kıymetli evrak, maden ve menkul kıymetler gibi değerlerin vergi kaçakçılığına ilişkin ek delil oluşturması durumunda bu değerlerin miktarı belirtilir.

Yukarıdaki bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenen arama tutanağı, aramada hazır bulunanlar tarafından imzalanarak bir örneği hazır bulunan ilgililere verilir (AVUY m. 32).

5.4.9. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenme Usulü ve Süresi İle Bu Süreçte Aramaya Muhatap Olanların Hak ve Yükümlülükleri

5.4.9.1. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenme Usulü

Öncelikle belirtelim ki çalışmamızın amacı, vergi hukukuna özgü bir koruma tedbiri olan vergisel aramayı tüm yönleriyle ortaya koymaktır. Ancak vergisel aramayı izleyen elkoyma tedbiri ve elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilecek olağandışı inceleme ise burada ayrıntılı olarak ele alınmayacak olup çalışmamızın kapsamı doğrultusunda ve gerektiği ölçüde irdelenecektir.

Vergisel aramanın tamamlanmasından sonra arama sonucunda elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi aşamasına geçilecektir. Arama sonrasında gerçekleştirilen inceleme ile normal vergi incelemesi arasında, üzerinde inceleme gerçekleştirilecek defter, belge ve kayıtların elde ediliş şekli ve VUK'nın 144'ncü maddesinde yer alan süre konusundaki sınırlandırma dışında her hangi bir farklılık bulunmamaktadır⁷²⁹. Dolayısıyla arama sonucunda elkonulanların incelenmesinin, normal vergi incelemesine ilişkin VUK'da yer alan usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 144'ncü maddesinde vergisel arama yapılan durumlarda incelemenin çabukça ve her işten önce yapılacağı ifade edilmiştir. Söz konusu hüküm vergisel arama ve onu izleyen elkoyma tedbirlerinin nezdinde arama yapılan kişilerin hak ve özgürlüklerine ağır bir müdahale teşkil etmesi dikkate alınarak getirilmiştir⁷³⁰. Vergisel arama, aramaya muhatap olanlar bakımından ağır sonuçlar doğuran bir koruma tedbiri olduğu için bir an önce inceleme sonucu alınarak nezdinde arama yapılan kişinin, vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği

⁷²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.17.

⁷³⁰ Kaşıkçı, a.g.e., s.169;

durumlarda aramanın olumsuz etkilerinin çabucak ortadan kaldırılması zaruridir⁷³¹. Öte yandan incelemenin hızlıca yapılmasını gerektiren bir diğer neden de devletin vergi kaybına uğraması söz konusu ise hazinenin alacağının erken tahsil edilmesinin sağlanmasıdır.

Arama sonucunda incelemenin, “*her işten önce*” yapılması ile ifade edilmek istenen, inceleme elemanının başkaca işlerinin bulunması durumunda önceliğin arama sonucunda elkonulan defter ve belgelerin incelenmesinde olmasıdır. Görüldüğü üzere, burada doğrudan doğruya kanunun tanıdığı bir öncelik söz konusudur. Ancak uygulamada inceleme elemanlarının sayıca az olması ve inceleme elemanlarına düşen zamanaşımına tabi işlerin fazla olması nedeniyle elkonulanların incelenmesi, her işten önce değil; zamanaşımına tabi işlerden sonra gerçekleştirilmektedir. Bu durumda ise arama sonucunda elkonulanlar üzerindeki incelemeler yıllarca sürebilmektedir⁷³².

Elkonulanların incelenmesi sırasında nezdinde arama yapılan kişiye ait olup da vergi ile ilgisi bulunmadığı belirlenen özel mektuplar ile diğer belgeler ise tutanağa bağlanarak sahibine iade edilmelidir (VUK m. 144/2). Burada önemli olan husus, iade edilecek mektup ya da belgelerin vergi ile ilgisinin bulunup bulunmadığının tespit edilmesidir. Eğer vergi ile ilgisi bulunuyorsa bu mektup ya da belgenin özel dahi olsa geri verilmesi mümkün değildir.

5.4.9.2. Vergisel Aramada Elkoyma Süresi ve Elkoyma Süresinin Uzaması

Vergi Usul Kanunu’nun “incelemenin bitmesi” başlığını taşıyan 145’nci maddesinde arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla teslim edileceği belirtilmiştir (VUK m. 145/1). Kanunkoyucu, bu hükümle vergisel arama ve aramayı izleyen elkoyma tedbirlerinin hak ve özgürlüklere ağır bir müdahale niteliği taşıması nedeniyle elkonulan defter ve belgeler üzerindeki inceleme bakımından süre kısıtlamasına giderek incelemenin, üç ay gibi kısa bir sürede tamamlanması koşulunu getirmiştir⁷³³. Ancak 145’nci maddede, elkonulan defter ve belgeler üzerindeki

⁷³¹ Taşdelen, a.g.m., s.177.

⁷³² Hepaksaz vd., a.g.m., s.13.

⁷³³ Ahmet Erol; “Aramalı Vergi İncelemesinde Süre”, *Yaklaşım Dergisi*, S.203, Kasım 2009, s.29.

incelemelerin “*haklı nedenlere*” binaen bu süre içinde tamamlanamaması durumunda hakim kararı ile sürenin uzatılabilmesine de imkan tanınmıştır.

VUK’nın 145’nci maddesinin yazım şekli nedeniyle söz konusu hükümde yer alan üç aylık sürenin vergi incelemesinin tamamlanması süresi gibi değerlendirildiği de söz konusu olmaktadır. Nitekim yükümlülerin, inceleme elemanlarının ya da arama kararı veren hakimlerin bu süreyi, vergi incelemesinin tamamlanacağı süre olarak değerlendirebilmeleri uygulamada ciddi tartışmalara neden olabilmektedir. Ancak VUK’nın vergisel aramaya ilişkin hükümlerinde, arama sonrasında yapılacak olağandışı vergi incelemesinin ne kadar süre içerisinde bitirileceği konusunda her hangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu sebeple 145’nci maddede yer alan süre, aramadan sonraki olağandışı vergi incelemesi için öngörölmüş kayıtlayıcı ve sınırlayıcı bir süre değildir⁷³⁴. Dolayısıyla da üç aylık süre vergi incelemesi için değil; elkoyma tedbiri bakımından öngörölen bir süre sınırlamasıdır⁷³⁵. Ayrıca VUK’nın 145’nci maddesinde, söz konusu sürenin sadece “*arama neticesinde alınan*” defter ve belgelerin incelenmesi bakımından geçerli olacağı açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle söz konusu hükümde yer alan “*inceleme*” kavramıyla ifade edilmek istenen, doktrinde bir görüş tarafından ileri süröldüğü gibi vergi incelemesi değil⁷³⁶; vergisel arama sırasında elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilecek araştırma faaliyetidir⁷³⁷; üç aylık süre de asla vergi incelemesinin bitirilmesi gereken süre değildir⁷³⁸.

Vergisel arama neticesinde elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi için öngörölen süre, vergisel aramayı izleyen günden itibaren başlayıp aramayı takip eden üçüncü ayın aynı gününde sona erecektir (VUK m. 18). Elkonulan basılı ya da dijital defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan incelemenin bu süre içinde tamamlanması durumunda söz konusu defter, belge ve kayıtların bir tutanakla sahibine iade edilmesi gerekir.

Vergisel arama sonrasındaki olağandışı inceleme sırasında, çok kapsamlı ve çuvalar dolusu defter ve belgenin araştırmaya konu olması gibi haklı nedenlerle

⁷³⁴ Erol, Aramalı Vergi İncelemesinde Süre, a.g.m., s.29; Nas, a.g.m., s.166.

⁷³⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.169; Taşdelen, a.g.m., s.178.

⁷³⁶ Doktrinde Erdem, inceleme kavramı ile ifade edilmek istenenin, vergi incelemesi olduğı ve üç aylık sürenin de vergisel aramaya istinaden elkonulan defter ve belgeler üzerinde yürütölen vergi incelemesinin bitirölme süresini ifade ettiğı görüşündedir. Bkz. Erdem, a.g.e., s.184-185.

⁷³⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.169; Taşdelen, a.g.m., s.178; M. Mahmut Yılmaz, “Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi Ve Tutanağı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.113, Mayıs 2013, s.59.

⁷³⁸ Erol, Aramalı Vergi İncelemesinde Süre, a.g.m., s.30.

incelemenin üç ay içerisinde bitirilmesi olanaksız olabilir⁷³⁹. VUK, söz konusu durumlarda hakim kararı ile bu sürenin uzatılabilmesine imkan tanımıştır (VUK m. 145/2). Ancak bunun için inceleme elemanı tarafından üç aylık süre sona ermeden arama kararı alınmasındaki usule uygun olarak hakimden talepte bulunulması gerekmektedir (AVUY m. 35/1-2).

Süre uzatımı için talepte, aramada elkonulan defter ve belgeler üzerindeki incelemenin kanunda öngörülen süre içinde bitirilmesinin mümkün olmadığı ve bunun haklı nedenleri ile istenilen ek sürenin yer alması gerekir. Hakimden talep edilen ek süre, vergi incelemesi süresinin uzatılmasına yönelik olmayıp arama yoluyla elkonulan defter ve belgelerin inceleme amacıyla, vergi inceleme elemanında kalma süresinin diğer bir deyişle, elkoyma süresinin uzatılmasına ilişkindir⁷⁴⁰. Sürenin uzatılması için hakim kararının mutlak olarak aranması, vergi idaresinin yükümlüyü keyfi olarak bekletip incelemeyi sürüncemede bırakmasına engel olunmasına yöneliktir⁷⁴¹.

İnceleme elemanı tarafından yapılan süre uzatılmasına ilişkin talebin, haklı olup olmadığı hakim tarafından takdir edilecektir. Hakim, incelemenin zamanında bitirilememesinin talepte ileri sürülen haklı nedenlerden kaynaklandığı kanaatine varırsa, süre uzatılmasına karar⁷⁴² verecek aksi halde bu talebi reddedecektir. Uygulamada inceleme elemanının, haklı nedenlerle elkonulanlar üzerinde incelemeyi üç aylık sürede bitiremeyerek hakimden süre uzatımı talebinde bulunması durumunda söz konusu talebin kabul edilmediği görülmemiştir⁷⁴³. Uzatma kararı verilmesi durumunda ,bu kararının ilgilisine tebliğ edilmesi gerekmekte olup ilgiler tarafından karara itiraz edilebilmesi mümkündür.

Hakim, incelemenin zamanında bitirilememesinin haklı nedenlere dayandığını gördüğünde inceleme süresinin uzatılmasına karar verebilir. Ancak VUK'da bu hususta açıkça bir uzatma süresi belirtilmemiştir. Uygulamada ise vergisel arama sonrasında elkonulan defter ve belgeler üzerindeki incelemenin

⁷³⁹ Ahmet Erol; "Aramalı Vergi İncelemesi Ve İhbar İkramiyesi-V", *Yaklaşım Dergisi*, S.201, Eylül 2009, s.29.

⁷⁴⁰ Erol, Aramalı Vergi İncelemesinde Süre, a.g.m., s.30; Taşdelen, a.g.m., s.178.

⁷⁴¹ Doğan Gökbel; *Mükellef Hakları*, Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2000, s.267.

⁷⁴² Vergisel aramada elkonulan defter, belge ve kayıtlar için inceleme süresinin uzatılmasına ilişkin karar örneği için Bkz. Tablo 5.

⁷⁴³ Kızılot, a.g.e., s.1366; Dayıoğlu, a.g.m., s.104; Şeker, a.g.e., s.400.

tamamlanabilmesi için üç aydan daha fazla süre talep edildiği ve hakimler tarafından bu yönde karar verildiği de görülmektedir⁷⁴⁴.

Bize göre, elkoyma süresinin üç aydan daha fazla süreyle uzatılmaması gerekir. Zira Vergi Usul Kanunu, henüz hiçbir inceleme yapılmamış iken aramada elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi için üç aylık süreyi öngörmüştür. Bu süre içinde elkonulanlar üzerindeki incelemelerin bir kısmı tamamlandıktan sonra incelemelerin tamamlanması için üç aydan daha uzun bir ek süre verilmesinin izahı mümkün değildir⁷⁴⁵.

Uzatılan süre içerisinde inceleme tamamlanamamışsa ve yine haklı sebepler mevcut ise tekrardan inceleme süresinin uzatılabilmesi mümkündür. Zira kanunda birden fazla uzatma talebinde bulunulması ve hakim tarafından da bu yönde karar verilmesini engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergisel arama tedbirinin istisnai özelliği ve hak ve özgürlüklere müdahale etmesi nedeniyle bu imkanın kötüye kullanılmaması ve olağandışı incelemenin en kısa sürede tamamlanması gerekir. Hakim tarafından uzatma kararı verilmesi durumunda, bu karara karşı itiraz edilebilmesi için kararın ilgilisine tebliğ edilmesi gerekir. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

İnceleme elemanı tarafından yapılan süre uzatılmasına dair talep, hakim tarafından reddedilirse bu karara karşı CMK'nın 268'inci maddesi hükümleri çerçevesinde itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen karar kesindir. Yapılan itirazın da reddedilmesi durumunda vergisel arama sırasında elkonulan defter ve belgelerin akıbeti ne olacaktır? Acaba defter ve belgeler sahibine iade mi edilecek yoksa elkonulanların incelenmesinin vergi incelemesinden farklı olmadığından hareketle normal vergi incelemesinin sonuna kadar vergi idaresinin uhdesinde mi kalacaktır?

Doktrinde Koçak, vergisel arama sırasında vergi kaçakçılığı suçunun delilleri olarak elkonulan defter, belge ve kayıtların vergi dairesine getirilmesiyle, artık bu durumun normal bir hal alarak mutlak vergi incelemesi şekline dönüştüğünü; elkonulanların incelenmesinde normal vergi incelemesine ilişkin kuralların geçerli olduğu için de süreye ilişkin sınırlamanın kanundan kaldırılması gerektiğini ileri sürmektedir. Yazara göre, süre uzatım talebi her aşamada reddedilse bile inceleme

⁷⁴⁴ Örneğin, inceleme elemanı tarafından incelemelerin tamamlanması bakımından 9 aylık ek süre talep edilmesi üzerine sulh ceza hakimi tarafından bu yönde karar verilebilmektedir. Örnek karar için Bkz. Erol, Aramalı Vergi İncelemesi Ve İhbar İkramiyesi-V, a.g.m., s.30-31.

⁷⁴⁵ Aynı görüş için Bkz.Kaşıkcı, a.g.e., s.171.

elemanı, ele geçirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerekli vergi incelemesini yapmalıdır⁷⁴⁶.

Ancak vergisel arama, vergi incelemesine nazaran yükümlü ya da diğer ilgililer bakımından daha ağır sonuçlar doğuran, temelde vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delil elde edilmesi amacıyla uygulanan bir koruma tedbiridir. Kanun, aramada elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi için sınırlı bir süre tayin etmiş ve bu sürenin uzatılması hususunda sadece hakime takdir yetkisi tanımıştır. Süre uzatılması için haklı nedenlerin varlığı durumunda hakim, uzatma kararı verecek; aksi halde bu talebi reddedecektir. Talebin reddi durumunda elkonulan defter ve belgelerin incelenen bölümünde o zamana kadar vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil elde edilemediyse elkonulan tüm defter ve belgelerin sahibine iade edilmesi gerekir. Çünkü hakim tarafından süre uzatma kararı verilmediği için elkoyma tedbiri kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Elkonulanların incelenmesi sırasında kaçakçılık suçuna ilişkin delillerin elde edilmesi durumunda, hakim tarafından süre uzatım kararı verilmese dahi VUK'nın 145'inci maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca, bu suça ilişkin defter ve belgeler sahibine iade edilmeyecektir⁷⁴⁷. Ancak sürenin uzatılmamasına rağmen henüz incelemenin tamamlanmadığı gerekçesiyle defter ve belgeler üzerinde incelemeye devam edilmesi mümkün değildir. Aksi davranış, görevin kötüye kullanılması sonucunu doğurabileceği gibi elde edilen delillerin hukuka aykırı hale gelmesine neden olacaktır⁷⁴⁸.

5.4.9.3. Elkonulanların İncelenmesinin Tamamlanması, Vergi İnceleme ve Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesi

5.4.9.3.1. Elkonulanların İncelenmesinin Tamamlanması

Vergisel arama sırasında elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi tamamlandığında kanuna aykırı görülen “*olaylar*” ve “*hesap durumları*” bir tutanakla tespit edilir (VUK m. 145/3). Nezdinde arama yapılan kişiler, bu tutanaklarda yer alan hususlara yönelik olarak itiraz ve görüşlerini kaydettirebilme yetkisine sahiptirler (VUK m. 145/4). Ancak tutanağa kaydedilmesi istenen itiraz ve

⁷⁴⁶ Koçak, a.g.m., s.67-69.

⁷⁴⁷ Aksi görüş için Bkz. Çavuş, a.g.e., s.301-302.

⁷⁴⁸ Erdem, a.g.e., s.209; Taşdelen, a.g.m., s.179.

görüşlerin yapılan incelemeye ve tutanakta yer alan durumlara ilişkin olması gerekir. Aramaya muhatap olanlar, hazırlanan bu tutanağı imzalayarak arama nedeniyle elkonulmuş olan defter ve belgeleri geri alabilirler. Onların bu tutanakları imzalamış olmaları, sonradan inceleme raporuna istinaden tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar aleyhine vergi yargı mercilerine başvurma haklarını ortadan kaldırmaz.

Düzenlenen bu tutanaklar aramanın muhatapları tarafında imzalanmaz ise tutanakta yer alan olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, vergisel aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendilerine verilmez (VUK m. 145/3). Yükümlülerin defter ve belgelerinin vergi idaresince alıkonulması işlemi Danıştay'da dava konusu yapılamaz⁷⁴⁹.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Ancak bu defter ve belgelerin suç delili niteliği taşıması gerekir (VUK m. 145/5). Aksi halde tutanaklar imzalanmış olsa dahi suç delili niteliği taşıyan defter ve belgeler asla sahibine iade edilmez. Kanun, burada suç kavramının kapsamını açıkça belirlememiş olmasına rağmen 145'nci maddede yer alan suç kavramına sadece vergi kaçakçılığı suçu girmektedir⁷⁵⁰. Vergisel arama, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair makul şüphe oluşturan belirtilerin tespit edilmesi üzerine ve temelde bu suça ilişkin delillerin elde edilmesi için başvurulmuş bir koruma tedbiridir. Dolayısıyla vergi gizliliğine uymama ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bakımından VUK'nın 142-147'nci maddelerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Kanun, bu kapsama vergisel kabahatleri dahil etmediği için tutanakların imzalanması durumunda bu kabahatler bakımından delil niteliği taşıyan defter ve belgeler, sahibine iade edilebilecektir.

5.4.9.3.2. Vergi İnceleme Raporunun Düzenlenmesi

Vergisel arama sırasında elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen incelemenin tamamlanması sonucunda inceleme elemanı tarafından

⁷⁴⁹ Danıştay bir kararında idarenin sadece yürütülmesi zorunlu idari işlemleri aleyhine dava açılabilirliğini belirterek, yükümlünün defter ve belgelerinin vergi idaresinde muhafaza altına tutulması işlemine karşı Danıştay'da dava açılmayacağını belirtmiştir. Dn. 4. D. T: 06.02.1982, E.1980/3704, K.1982/662, Akt. Kızılot, a.g.e., s.1367.

⁷⁵⁰ Ömercioğlu, a.g.m., s.108.

tıpkı normal vergi incelemesinde olduğu gibi incelemenin hukuki bir sonuç ifade edebilmesi için vergi inceleme raporu düzenlenecektir⁷⁵¹.

İnceleme sonucunda vergi mevzuatına aykırı bir işlem ya da duruma rastlanmaması ve yükümlünün beyanlarının gerçek durumu yansıttığının tespit edilmesi durumunda inceleme raporunda her hangi bir tarhiyat ve/veya ceza kesme işleminin yapılması önerisine yer verilmez. Uygulamada “*kabul raporu*” olarak adlandırılmakta olan bu tür inceleme raporları yükümlünün vergi dairesinde bulunan dosyasında saklanır⁷⁵². Ancak inceleme sonucunda yükümlünün beyanlarının gerçek durumu yansıtmadığı ve vergi mevzuatına aykırı durumların tespit edilmesi halinde ise, inceleme raporunun sonuç kısmında yükümlü hakkında tarhiyat yapılması ve/veya ceza kesilmesi önerilecektir⁷⁵³.

Vergi inceleme raporlarının, inceleme elemanları tarafından vergi mevzuatına uygun olarak hazırlanması gerekir. VUK’nın 140’ncı maddesinde 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile inceleme elemanları tarafından hazırlanan inceleme raporlarının işleme konulmak üzere vergi dairesine tevdiinden önce vergi mevzuatına uygunluk açısından rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesi zorunlu tutulmuştur. Yine 6009 sayılı Kanun ile VUK’nın 367’nci maddesinde değişiklik yapılarak vergi incelemesi sırasında 359’uncu madde de yer alan kaçakçılık suçlarının tespit edilmesi halinde durumun rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi suçu raporuyla Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi esası benimsenmiştir.

Rapor değerlendirme komisyonu tarafından inceleme raporu üç temel konuda değerlendirilecek olup bunlar; hazırlanan inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun olması, inceleme raporlarının maddi hatalardan ve usul hatalarından arındırılması ve son olarak inceleme raporunda kaçakçılık suçu olduğunun ileri sürülmesi durumunda ceza yargılaması için mütala hazırlanmasıdır⁷⁵⁴. Böylece inceleme raporlarının işleme konulmadan önce bir kez de rapor değerlendirme komisyonunun incelemesine tabi tutularak düzenlenen raporların mevzuata uygunluk bakımından değerlendirilmesi ve aykırı görülen kısımlarının düzeltilmesi sağlanacaktır. Bu yolla mevzuata aykırı bir rapor düzenlenmesi ve bu rapor esas

⁷⁵¹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.179.

⁷⁵² Erdem, a.g.e., s.112.

⁷⁵³ Soydan, a.g.e., s.558.

⁷⁵⁴ Bayraklı vd., a.g.e., s.135.

alınarak hukuka aykırı tarhiyat ya da ceza kesme gibi işlemlerin yapılmasına da engel olunacaktır⁷⁵⁵.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VUY) uyarınca, vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih itibarıyla vergi incelemesi tamamlanmış kabul edilmektedir⁷⁵⁶. Ancak incelemenin tamamlanmış olması rapor değerlendirme komisyonunun kararı doğrultusunda inceleme raporunun düzeltilmesine engel değildir (VUY m. 21).

5.4.9.3.3. Vergi Suçu Raporunun Düzenlenmesi ve Mütalaa Şartı

Vergisel arama tedbiriyle amaçlanan hedeflerden en önemlisi, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilleri ortaya koyacak delilleri elde etmektir. VUK'nın 367'nci maddesi hükmü ile yaptıkları vergi incelemesi sırasında VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettiş ve yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaısıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaısıyla vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık tarafından durumun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi zorunlu tutulmuştur. Arama sırasında ele geçirilen defter, belge ve kayıtların incelenmesi sonucunda VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğine dair tespitlerin yapılması durumunda bu suçu oluşturan eylemlerin mahiyeti ve suçun delillerini ortaya koyacak şekilde vergi suçu raporunun hazırlanması gerekir.

Vergisel arama sırasında elde edilenler üzerinde gerçekleştirilen olağandışı inceleme sonucunda kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin tespit edilmesi durumunda inceleme raporu yanında vergi suçu raporu da düzenlenir. Vergi suçu raporunun düzenlenmesi, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama yapılabilmesi için bir şekil şartı olarak VUK'da düzenlenmiştir.

⁷⁵⁵ Tayfun Şahin; "6009 Sayılı Kanun'dan Sonra Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Sorumluluk", *Yaklaşım Dergisi*, S.217, Ocak 2011, s.67.

⁷⁵⁶ Doktrinde Aykırı ise, inceleme raporunun rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmesine rağmen yine de vergi inceleme raporu tekemmül ederek vergi dairesine gönderilecek aşamaya henüz gelmediği için vergi inceleme sürecinin devam ettiğini ileri sürmektedir. Aykırı' a göre bu aşamada inceleme raporunun düzeltilmesi söz konusu olabildiği için rapor değerlendirme komisyonlarındaki süreç tamamlanıp inceleme raporunun vergi dairesindeki kayıtlara intikal etmediği sürece vergi incelemesinin nihayete erdiğini söylemek mümkün değildir. Bkz. Hasan Aykırı; "Vergi İncelemesi Ne Kadar Sürede Biter" *Yaklaşım Dergisi*, S.227, Kasım 2011, s.62-63.

Vergisel arama sırasında elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilen inceleme neticesinde tespit edilen kaçakçılık fiilleri, bu fiillere ilişkin deliller ile bu fiillerin failleri hakkındaki tespitler, vergi suçu raporu ile somutlaştırılarak Cumhuriyet savcılığına suç duyurusu şeklinde bildirimde bulunmaktadır⁷⁵⁷. Bu anlamda vergi suçu raporu, kaçakçılık suçlarının tespitine yönelik olarak yürütülen ceza soruşturmasının çok önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu için soruşturmanın önemli bir bölümü de vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmiş olmaktadır⁷⁵⁸. Önemle belirtelim ki vergi suçu raporunun düzenlenebilmesi için mutlaka vergisel arama yapılması şart değildir. Hali hazırda devam eden bir vergi incelemesi sırasında da kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin tespit edilmesi mümkündür. Bu durumda suç delili oluşturan defter ve belgelere VUK m. 141 hükmüne göre elkonularak yine vergi suçu raporu düzenlenecektir⁷⁵⁹.

VUK m. 367/3 uyarınca 359'uncu maddede yer alan suçlardan dolayı cezaya hükmedilmiş olması vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği için tarhiyat işlemlerinin yapılması ve vergi cezası kesilmesine ilişkin idari süreç bu sırada işlemeye devam edecektir. Bu sebeple düzenlenen inceleme raporları vergi suçu raporunun bir cüzü olacak ancak idari prosedür ile ceza soruşturması prosedürü ayrı ayrı ilerleyecektir.

Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin, vergi suçu raporu dışında başka bir yoldan da öğrenilebilmesi mümkündür. 359'uncu maddede yer alan suçların işlendiğini başka yollarla öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı hemen durumdan ilgili vergi dairesini haberdar ederek vergi incelemesi yapılmasını talep edecektir (VUK m. 367/2). Bu durumda kaçakçılık suçu bakımından kamu davasının açılması, inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenir (VUK m. 367/3). İnceleme sonucu gelmeden dava açılması bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁷⁶⁰. Görüldüğü gibi kanunkoyucu 367'nci madde ile kaçakçılık suçları bakımından gerçekleştirilecek yargılamayı genel ceza muhakemesi usulünden ayırmış; bu suçların yargılamasında

⁷⁵⁷ Erdem, a.g.e., s.113.

⁷⁵⁸ Sadık Ökçün; "Kaçakçılık Suçu Yargılamasında Vergi İncelemesinin Neticesi Savcıyı Bağlar mı?", *Yaklaşım Dergisi*, S.233, Mayıs 2012, s.294.

⁷⁵⁹ Soydan, a.g.e., s.57-572.

⁷⁶⁰ Zübeyr Yıldırım ve Serkan Ağar; "Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Mütalaa Şartı", *Yaklaşım Dergisi*, S.171, Mart 2007, s.284.

savcının resen dava açma imkanını ortadan kaldırarak soruşturma aşamasında vergi inceleme elemanının aktif bir şekilde görev alması esasını benimsemiştir⁷⁶¹.

VUK'nın 367'nci maddesinde 359'uncu maddede yer alan suçlara ilişkin fiillerin tespit edilmesi halinde vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının doğrudan doğruya; vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer memurların da vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık aracılığıyla Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunma yetkisi verilmiştir. Ancak VUK her iki grup inceleme elemanı için suç duyurusunda bulunulabilmesini ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını alma koşuluna bağlamıştır. Buna göre VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına dayanılarak ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alınmadan suç duyurusunda bulunulması mümkün değildir. Söz konusu hükümle, daha önce mahalli inceleme elemanları tarafından yazılan raporlar için öngörülen vergi dairesi başkanlığının ya da defterdarlığın mütalaa şartı, hem mahalli hem de merkez inceleme elemanları tarafından yazılan vergi suçu raporları açısından rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasına dönüştürülmüştür⁷⁶².

Soruşturma ve kovuşturma yapmakla yükümlü mercilerin bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde derhal ceza muhakemesi sürecini başlatmaları asıldır. Ancak bu sürecin başlatılması bazı durumlarda şarta bağlanmış olabilir⁷⁶³. İşte ceza davasının açılabilmesi için bulunması gerekli olan şartlarla, mahkemenin yargılama yapabilmesi için gerekli olan şartların hepsine birden ceza muhakemesi şartı adı verilir⁷⁶⁴. Muhakeme şartının gerçekleşmemiş olması durumunda savcılık tarafından dava açılmaz. Ancak şartın gerçekleşmemiş olduğu gözden kaçırılarak dava açılması söz konusu olabilir. Bu durumda CMK m. 223/8 hükmüne göre şartın gerçekleşmesinin beklenmesi için “durma kararı” verilir; ancak şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması durumunda ise “düşme kararı” verilir.

VUK'nın 367'nci maddesi uyarınca, savcılığa kaçakçılık suçu bakımından suç duyurusunda bulunulabilmesi için ilgili rapor değerlendirme komisyonunun

⁷⁶¹ Ökçün, a.g.m., s.294.

⁷⁶² Erdem, a.g.e., s.222.

⁷⁶³ Yıldırım ve Ağar, a.g.m., s.283.

⁷⁶⁴ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.46. Ancak Yargıtay kararlarında ise muhakeme şartı yerine dava şartı kavramı da kullanılmaktadır.

mütalaasının alınması Yargıtay⁷⁶⁵ kararlarında da açıkça belirtildiği üzere muhakeme şartı olup vergi suçu raporu, tek başına bu hükme göre alınmış komisyon mütalaası olarak kabul edilemez. Anayasa mahkemesi de bir kararında davanın açılabilmesi için ilgili vergi dairesinden alınması gereken mütalaanın da bu kapsamda bir muhakeme şartı olduğunu açıkça belirtmiştir⁷⁶⁶. Dolayısıyla vergi suçu raporlarında mütalaa şartının kanuna uygun olarak yerine getirilmemesi, suçun faili yükümlü hakkında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama yapılmasına engel olacak nitelikte sakatlık meydana getirir. Yargıtay bu konuda verdiği kararlarında mütalaa şartının yargılama için şart olduğunu; şartın gerçekleşmemesi durumunda yargılama yapılarak hüküm verilemeyeceğini açıkça belirtmiştir⁷⁶⁷.

Bu konuda üzerinde durulması gereken önemli bir nokta da mütalaanın verilmesinde vergi suçu raporunda belirtilen her bir kişi bakımından ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerektiğidir⁷⁶⁸. Nitekim Yargıtay da VUK'nın 367'nci maddesi gereğince dava şartı olan komisyon mütalaasının, diğer sanık adına düzenlenmiş olduğu ve sanık hakkında usulüne göre verilmiş bir mütalaada bulunmadığı bir olayda verilen kararı hukuka aykırı bularak bozma kararı vermiştir⁷⁶⁹.

VUK'nın 367'nci maddesinin beşinci fıkrasında ceza mahkemesi kararlarının, VUK'nın dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak

⁷⁶⁵ "... sanığın eylemine dair olarak 213 Sayılı Kanun'un 359. Maddesinde yazılı suçun işlendiğini tespit eden ve Kanun'un 367. Maddesine göre dava şartı olup, anılan maddenin birinci fıkrasına göre usulüne uygun olarak alınmış bir değerlendirme komisyonu mütalaası bulunmadığı..." Y. 11. Cz. D. T: 15.1.2018, E.2017/17397, K.2018/281, <https://www.hukukturk.com>, 05.04.2019; "...213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaanın bulunmaması..." Y. 11. Cz. D. T: 15.1.2018, E.2016/5659, K.2018/310, <https://www.hukukturk.com>, 05.04.2019.

⁷⁶⁶ AYM. 10.02.2011 tarih ve 2011/40 sayılı kararı, <https://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bab07a63-882c-4c27-a41a265b6dc70cff?excludeGereke=False&wordsOnly=False>, 05.04.2019.

⁷⁶⁷ "...usulüne uygun olarak verilmiş dava şartı olan mütalaa bulunmadığı gibi sahte fatura kullanma suçundan sanıklar hakkında açılmış bir dava da bulunmadığı gözetilmeksizin iddianame dışına çıkılmak suretiyle yazılı şekilde hükümler kurulması..." Y. 11. Cz. D. T: 21.06.2017, E.2016/8600, K.2017/4863; "...rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının zorunlu olduğu gözetilmek suretiyle, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi..." Y. 21. Cz. D. T: 22.03.2017, E.2016/7676, K.2017/1507. <https://www.hukukturk.com>, 05.04.2019.

⁷⁶⁸ Erdem, a.g.e., s.222.

⁷⁶⁹ Söz konusu kararda Yargıtay, " 213 Sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan ve dosya içerisinde bulunan 05/03/2012 tarih, 2012/01 sayılı komisyon mütalaasının, diğer sanık adına düzenlenmiş olduğu, sanık hakkında usulüne göre verilmiş bir mütalada bulunmadığı bu sanık hakkında da mütalaa verilip verilmeyeceği idareden sorulup, verilmeyeceğinin belirtilmesi halinde kamu davasının CMK'nun 223/7. maddesine göre düşürülmesine karar verilmesi gerektiği de gözetilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturma ile yazılı şekilde karar verilmesi" ni kanuna aykırı bularak bozma kararı vermiştir. Y. 11. Cz. D. T: 10.01.2018, E.2016/8505, K.2018/162. <https://www.hukukturk.com>, 05.04.2019.

makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu hükme göre, kaçakçılık suçunu işleyen ya da bu suça iştirak edenler hakkında hapis cezasına hükmedilmiş olması, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını uygulayacak mercilerin işlem ve kararları bakımından bağlayıcı değildir. Aynı şekilde vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararları, (örneğin sanık hakkında vergi ziyayı cezası kesilmesi) kaçakçılık suçu için yapılan yargılamada ceza hakimi için bağlayıcı değildir. Dolayısıyla gerek savcı gerekse ceza hakimi rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilen mütalaa ile bağlı değildir. Bu sonuç 367'nci maddenin beşinci fıkrasının yazılış şeklinden açıkça anlaşılmaktadır. Rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilen mütalaa, soruşturma aşamasında savcının, devam eden davada ise hakimın vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığını tespit edebilmesi bakımından yol gösterici nitelik taşımaktadır⁷⁷⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesinin, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez⁷⁷¹.

5.4.9.3.4. Vergi İncelemesinden Doğan Diğer Bildirim Yükümlülükleri

Vergisel arama sırasında elde edilenler üzerinde gerçekleştirilen incelemenin sonucuna göre, vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu düzenlenerek vergi idaresi ve Cumhuriyet Başsavcılığına yapılacak bildirimlerin dışında başka bildirim yükümlülükleri de ortaya çıkabilmektedir⁷⁷². Bunlardan ilki, VUK'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu hükme göre sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları inceleme

⁷⁷⁰ Yıldırım ve Ağar, a.g.m., s.284.

⁷⁷¹ AYM. 10.02.2011 tarih ve 2011/40 sayılı kararı, <https://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bab07a63-882c-4c27-a41a-265b6dc70cff?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 11.02.2019.

⁷⁷² Taşdelen, a.g.m., s.184.

raporu ile tespit edilen kişiler, kanunla kurulmuş meslek odalarına ve 3568 sayılı Kanun ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmelidir. Örneğin, VUK m. 5/3 uyarınca, yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenlediği ve kullandığı inceleme raporu ile saptanan vergi yükümlüsünün kendi mesleki kuruluşları ile TÜRMOB'a ve alt kuruluşlarına bildirilmesi gerekir. Söz konusu düzenlemenin vergi mahremiyetine kanunla getirilen istisna niteliği taşımasından dolayı ilgili yerlere yapılacak bu bildirim, vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır⁷⁷³.

Yapılan incelemeler sırasında incelenen hesap dönemleriyle ilgili işlemler için tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ortaya çıkabilir⁷⁷⁴. VUK'nın mükerrer 227'nci maddesi ile 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca, yeminli mali müşavirler, düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmasından dolayı sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek cezalar ile gecikme faizlerinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar (VUK m. 227).

18 Seri No'lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu Genel Tebliği'ne⁷⁷⁵ göre yapılan vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, inceleme elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, inceleme raporunun onaylı bir örneği Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak olup vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin, bilgi ve rızası dışında, yükümlünün tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için yükümlüye rücu

⁷⁷³ Öncel vd., a.g.e., s.215.

⁷⁷⁴ Ahmet Erol; "Aramalı Vergi İncelemesi Ve İhbar İkramesi-VI", *Yaklaşım Dergisi*, S.202, Ekim 2009, s.13.

⁷⁷⁵ 30.07.1995 Tarih ve 22359 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir (m. 2/B-2).

3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda eylemlerinin, TCK kapsamında sorumluluğunu doğurduğu ortaya çıkan yeminli mali müşavir hakkında cezai yönden bir rapor hazırlanarak raporun bir örneğinin onun bağlı bulunduğu yerdeki Cumhuriyet Başsavcılığına tebliğ edilmesi gerekir⁷⁷⁶.

5.4.9.4. Vergisel Aramada Elkonulanların İncelenmesi Aşamasında Yükümlülerin Sahip Olduğu Hak ve Ödevler

Yükümlülerin vergisel aramada elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi sırasında sahip oldukları hak ve ödevleri; elkonulan defter, kayıt ve belgeleri inceleme ve bunlardan kayıt ve örnek alma, beyanname verme ödevinin kalkmaması, kayıtların yeniden işlenmesi olarak sıralamak mümkündür.

5.4.9.4.1. Elkonulan Defter, Belge ve Kayıtları İnceleme İle Bunlardan Kayıt ve Örnek Alma

Yapılan vergisel arama sonucunda yükümlüye ait defter, belge ve kayıtlara elkonulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmamaktadır (VUK m. 144/4). Vergi Usul Kanunumuz, yükümlülere beyannamelerini düzenlemek amacıyla gerekli bilgileri alabilmeleri için ilgili memurun huzurunda elkonulan defter ve belgeleri inceleme ve bunlardan kayıt ve örnek çıkarma yetkisi tanımıştır (VUK m. 144/3). Ancak bu yetkinin kullanılabilmesi için yükümlünün yazılı olarak talepte bulunması gerekmektedir. Yükümlünün bu husustaki yazılı isteği, vergi idaresi yetkilileri tarafından derhal yerine getirilir (VUK m. 144/4).

Yükümlünün defter ve belgeleri incelediği sırada hazır bulunan görevlinin çok dikkatli olması gereklidir. Çünkü istenmeden de olsa bir ya da birkaç evrakın

⁷⁷⁶ Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-VI, a.g.m., s.14.

kaybolduğunun sonradan anlaşılması durumunda sorunun çözümü olanaksız olacaktır. Bu sebeple yükümlü tarafından incelenmek istenen defter ve belgelerin, bizzat inceleme elemanı tarafından diğerlerinden ayrılarak yükümlünün incelemesine bırakılması ve incelemenin tamamlanmasından sonra da alınarak eski yerinde saklanması gerekir⁷⁷⁷.

5.4.9.4.2. Beyanname Verme Ödevinin Kalkmaması ve Beyanname Verme Süresinin Uzaması

Yükümlüye ait defter, belge ve kayıtlara vergisel arama sonucunda elkonulmuş olması ve bunların incelenmek üzere inceleme elemanının uhdesinde bulunması, yükümlünün beyanname verme ödevini ortadan kaldırmamaktadır⁷⁷⁸ (VUK m. 144/4).

Yükümlüler, beyannamelerini hazırlamak için ihtiyaç duyacakları bilgileri VUK'nın 144'ncü maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde elkonulan defter ve belgelerden çıkarabilirler. VUK, bu konuda iki halde beyanname verme süresinin uzayabileceğini belirtmiştir. Bunlardan ilki defter ve belgelere elkonulduğu tarihi ile beyannamenin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan ise beyanname verme süresinin kendiliğinden bir ay uzaması durumudur. Ek süre ise bu müddetin sonundan itibaren başlayacaktır (VUK m. 144/5). Burada beyanname süresinin uzaması kanunun hükmü gereği, kendiliğinden gerçekleştiği için yükümlünün süre uzatımı için talepte bulunmasına ihtiyaç yoktur. Ayrıca VUK, beyannameler bakımından bir ayırım yapmadığı için sürenin uzaması tüm vergi beyannameleri bakımından geçerli olacaktır.

Beyanname verme süresini, vergisel arama neticesinde elkoyma olgusu dışında uzatan ikinci durum; mücbir sebepler ile zor durumda bulunma halleridir (VUK m. 144/5). VUK'nın arama sebebiyle beyanname verme süresinin uzamasına ilişkin 144'üncü maddesinin son fıkrasının parantez için hükmünde, 13'üncü maddenin 1-3'üncü fıkraları ile 17'nci maddenin hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Kanun, bu durumdaki yükümlülere bir aylık ek süre tanımış olmasına rağmen mücbir sebepler ile zor durum hallerini saklı tutmuştur⁷⁷⁹. Bu nedenle

⁷⁷⁷ Kızılot, a.g.e., s.1361.

⁷⁷⁸ Taşdelen, a.g.m., s.181.

⁷⁷⁹ Kocahanoğlu, a.g.e., s.42.

VUK'nın 13'üncü maddesinin ilk üç fıkrasında yer alan mücbir sebeplerin gerçekleşmesi durumunda sürelerin işlenmesi durmakta ve bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir (VUK m.15).

Aynı şekilde elkonulanların incelenmesi aşamasında zor durumunda bulunmaları nedeniyle beyannamelerini süresi içinde veremeyecek olan yükümlülere kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması durumunda ise bir ayı geçmemek üzere süre mühlet verilebilmesi mümkündür (VUK m. 17). Vergisel arama sebebiyle defter ve belgelere elkonulmasının beyanname verme bakımından mücbir sebep ya da zor durum olarak kabul edilebilmesi mümkün değildir. Çünkü bu durumda beyanname verme süresi zaten kanun gereği kendiliğinden uzamaktadır⁷⁸⁰. VUK'nın 13'üncü maddesinin son fıkrasına 144'ncü maddede yer verilmemesinin nedeni de budur.

5.4.9.4.3. Kayıtların Yeniden İşlenmesi

Vergisel arama sırasında kapanmamış hesap dönemine ilişkin defter ve belgelere elkonulmuş olabilir. Bu durumda yükümlü, cari dönemle ilgili kayıtları, incelemenin devam ettiği süre boyunca VUK'nın 219'uncu maddesi hükümlerine göre kanuni defterlerine kaydedemeyecektir. Elkoyma süresi boyunca defterlere yapılamayan kayıtların, defterlerin yükümlüye iade edilmesinden sonra vergi idaresi ile yükümlü tarafından kararlaştırılan uygun bir süre içerisinde tamamlanması gerekir. Bu süre bir aydan az olamaz (VUK m. 146/1).

Bu noktada yükümlülere tanınan bir diğer kolaylık da defter ve belgelerine elkonulması üzerine işlemlerini yeniden tasdik ettirecekleri defterlere kaydedebilme imkanıdır (VUK m. 146/2). Bu yöntemin seçilmesi durumunda yükümlü elkoyma süresi boyunca yeni deftere kaydedilen işlemlerini, defterlerinin kendisine iadesinden sonra eski defterlerine intikal ettirebileceği gibi dilerse, yeni tasdik edilen defterlerine kayıt yapmaya devam edebilir. Zira 146'ncı maddenin son fıkrasında yer alan "*intikal ettirebilir*" şeklindeki ifadede bu iki yöntem ve bunların kullanılmasının yükümlünün ihtiyarında olduğu anlaşılmaktadır. Yükümlü tarafından yeni defter tasdik ettirilip kullanılması durumunda bu defterin, vergi dairesine

⁷⁸⁰ Taşdelen, a.g.m., s.181.

bildirilmesi şart olup aynı hesap dönemine ilişkin her iki defterin, VUK hükümleri çerçevesinde saklanması gerekir.

Elkonulan defterlere kayıtların yeniden işlenmesine yönelik VUK'nın 146'ncı maddesinde yer alan hususlar, vergisel aramada yükümlünün devam eden hesap dönemine ilişkin defter ve belgelerinin alınması durumunda önem taşır. Eğer arama sırasında devam eden hesap dönemine ait defter ve belgelere elkonulmamış ise cari yıla ilişkin kayıt ve işlemlerin, VUK'nın 219 ve izleyen maddeleri uyarınca yapılması gerekir⁷⁸¹.



⁷⁸¹ Kızılot, a.g.e., s.1370; Taşdelen, a.g.m., s.182.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİSEL ARAMANIN SONUÇLARI

1. VERGİSEL ARAMANIN VERGİ İNCELEMESİNE BAĞLI OLARAK ORTAYA ÇIKAN SONUÇLARI İLE YÜKÜMLÜNÜN BUNLARA KARŞI BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR

1.1. VERGİSEL ARAMANIN VERGİ İNCELEMESİNE BAĞLI OLARAK ORTAYA ÇIKAN SONUÇLARI

Vergisel aramada ele geçirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda tıpkı normal vergi incelemesinde olduğu gibi bir vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi dairesi de inceleme raporunda yer alan tespitlere dayanarak yükümlü hakkında icrai nitelikte çeşitli işlemler gerçekleştirir. Vergi dairesince vergi inceleme raporu doğrultusunda gerçekleştirilebilecek işlemleri; vergi tarhi, gecikme faizi uygulanması, vergi cezalarının kesilmesi, kamu alacağını korumaya yönelik güvence önlemlerinin alınması olarak sıralayabiliriz.

1.1.1. Verginin Tarh Edilmesi

İnceleme elemanı tarafından düzenlenen inceleme raporunda her hangi bir tarhiyat önerisi varsa vergi dairesi tarafından tarh işlemi yapılarak vergi ihbarnamesi ile yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Vergi inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı resen takdir olunabileceği gibi söz konusu fark, yükümlünün defter, belge ve kayıtlar ile kanuni ölçülere göre tespit edilebiliyorsa ikmalen tarhiyat yapılması da söz konusu olabilecektir⁷⁸².

⁷⁸² Soydan, a.g.e., s.594.

1.1.1.1. İkmalen Vergi Tarh Edilmesi

Vergisel arama sırasında elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda inceleme elemanı tarafından hazırlanan rapora bağlı olarak ikmalen vergi tarh edilebilir. Özellikle, incelemenin defter, belge ve kayıtlar ile kanuni ölçüler üzerinden yapıldığı durumlarda bu incelemeye dayanılarak ikmalen vergi tarhı yoluna gidilebilmesi söz konusu olabilir⁷⁸³. İkmalen vergi tarhı VUK'da her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan, defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit edilen matrah ya da matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 29).

Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem, beyan usulünde vergi tarhından sonra ortaya çıkan ve idarece tespit edilen matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir⁷⁸⁴. İkmalen vergi tarhı yapılabilmesi için üç şartın varlığı aranır. Bunlar; daha önceden bir vergini tarh edilmiş olması, ek vergi salınmasını gerektiren matrah farkının tespit edilmesi ve son olarak ek tarhiyatta matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgeler ya da kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmesidir⁷⁸⁵. Örneğin, yükümlünün beyannamesini süresi içinde vermesine rağmen nezdinde yapılan arama sırasında elde edilen defter ve belgelerden gelirini eksik beyan ettiğine dair delillerin bulunması durumunda, inceleme elemanı tarafından bu durum, inceleme raporunda belirtilir ve bu delillerden hareketle saptanan matrah farkı üzerinden vergi dairesince ikmalen vergi tarhı yapılır.

1.1.1.2. Resen Vergi Tarh Edilmesi

Vergisel arama sonrasında gerçekleştirilecek inceleme sonucunda vergi idaresince gerçekleştirilebilecek bir diğer tarhiyat işlemi de resen vergi tarhıdır. Vergi matrahının maddi delillere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tamamen ya da kısmen tespitine imkan bulunmayan hallerde veya beyannamenin süresi içinde verilmemesi gibi kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda matrah vergi idaresince tespit edilerek resen vergi tarhı yoluna gidilir.

⁷⁸³ Çavuş, a.g.e., s.240.

⁷⁸⁴ Öncel vd., a.g.e., s.97.

⁷⁸⁵ M. Kamil Mutluer; *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 2006, s.132.

Resen vergi tarhı VUK’da vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır (VUK m. 30/1). VUK, resen tarhı tanımlamanın yanında 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında hangi durumlarda resen vergi tarhı için gerekli şartların var sayıldığını 6 bent halinde saymıştır.

VUK’nın 30’uncu maddesi ile vergi inceleme elemanlarına resen matrah takdir yetkisi verilmiş ve bu kişilerin düzenleyecekleri inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah farkı için takdir komisyonlarının ayrıca karar almasına gerek kalmadan inceleme raporunda belirtilen tutarlar üzerinden vergi tarhına imkan sağlanmıştır⁷⁸⁶.

Vergisel arama sırasında elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda kanunda resen vergi tarhı için öngörülen nedenlerden biri ya da birkaçının bulunması durumunda, (örneğin, tutulması zorunlu olan defterlerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa) inceleme elemanı tarafından bu durum inceleme raporunda belirtilir. İnceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah kısmı resen takdir edilmiş olur. Daha sonra ise vergi idaresince inceleme raporu doğrultusunda resen tarhiyat yapılarak bu işlem yükümlüye vergi ihbarnamesi ile tebliğ edilir.

1.1.2. Gecikme Faizi Ödenmesi

Vergi inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı için vergi idaresince gerçekleştirilen ikmalen veya resen tarh işlemine bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlardan biri de yükümlünün kanuna uygun olarak hesaplanan gecikme faizi ödemek durumunda olmasıdır. Gecikme faizi, zamanında tarh ettirilemeyen vergiler için daha sonra ikmalen, resen ve idarece tarh yapılması üzerine, tarh edilen verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme

⁷⁸⁶ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.183.

zammı oranında uygulanan bir faizdir⁷⁸⁷. Gecikme faizi, bir verginin kanunda öngörülen normal süre geçtikten sonra tarh edilmiş olmasının yaptırımını diğer bir deyişle, tarhiyatın gecikmesinin bir karşılığıdır⁷⁸⁸. Kısaca, verginin zamanında tarh ettirilemeyen kısmı için uygulanan faize gecikme faizi adı verilir⁷⁸⁹.

Gecikme faizi, bir ceza olamayıp hazinenin tarhiyatın geç yapılmasından dolayı kaynaklanan zararını giderme amacı taşıyan bir yaptırım niteliği taşır. Bu yönüyle hazinenin zararını geriye dönük olarak giderme amacı taşır. Gecikme faizi, tarhiyat aşamasına ilişkin gecikme nedeniyle uygulanan ikincil (fer-i) bir alacak olduğu için VUK'da düzenlenmiştir⁷⁹⁰.

Gecikme faizi sadece ikmalen, resen ya da idare tarh edilen vergiler için uygulanmaktadır. Bu sebeple beyana dayanan vergiler bakımından uygulanması mümkün değildir⁷⁹¹. İşte gerçekleştirilen vergisel arama sırasında ele geçen defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan vergi incelemesi neticesinde, inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah kısımları dolayısıyla vergi idaresince ikmalen ya da resen tarh edilen vergiler için yükümlü tarafından kanunda belirtilen sürelerle göre hesaplanan gecikme faizinin ödenmesi söz konusu olacaktır.

1.1.3. Vergi Cezalarının Kesilmesi

Vergisel aramada bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesinin sonuçlarından biri de vergi kanunlarına aykırı davranışları tespit edilen yükümlü hakkında vergi cezası kesilmesidir⁷⁹². Vergi kanunlarına aykırı davranışların bir kısmı vergi suçlarını oluştururken diğer bir kısmı ise vergisel kabahat niteliği taşır. Vergi suçları, yargılamanın CMK'ya göre ceza mahkemelerinde yapıldığı ve yaptırımını hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası olan ancak ve ancak kanun ile konulan niteliği itibarıyla kamu düzenini ağır bir şekilde ihlal eden fiillerdir. Vergi suçları; vergi mahremiyetini ihlal, yükümlünün özel işlerini yapma ve kaçakçılık suçlarıdır. Vergisel kabahatler ise, yaptırımını vergi

⁷⁸⁷ Elif Sonsuzoğlu; *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç Ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s.69.

⁷⁸⁸ Recai Dönmez; *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s.106; Kızılot vd.; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s.273.

⁷⁸⁹ Adnan Gerçek; *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa 2010, s.75.

⁷⁹⁰ H. Hüseyin Bayraklı; *Vergi Yargılama Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2013, s.37.

⁷⁹¹ Gerçek, a.g.e., s.74.

⁷⁹² Çavuş, a.g.e., s.244.

idaresince uygulanan idari para cezası olup idari işlem niteliği taşıyan ve vergi suçlarına nazaran daha hafif ihlallerdir⁷⁹³. Vergisel kabahatler ise vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük kabahatleridir.

VUK'nın 364'üncü maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların, vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edileceği belirtilerek yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını gerektiren olayların, vergi inceleme raporlarında gösterilmesi; delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde ise bunların tutanakla tespit edilmesinin mecburi olduğu ifade edilmiştir. Bu hükümden hareketle arama sırasında ele geçirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda tespit edilen ve inceleme raporunda yer verilen fiillere dayalı olarak vergi idaresi tarafından yükümlü hakkında uygulanacak cezalar; vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

1.1.3.1. Vergi Ziyayı Cezasının Kesilmesi

Vergi ziyayı cezası, devletin vergi kaybına uğratılması sebebiyle uygulanan bir vergi cezasıdır⁷⁹⁴. Vergi ziyayı kabahati, VUK'nın 344'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre vergi ziyayı kabahati, yükümlü ve sorumlu tarafından 341'inci madde de yer alan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. 341'inci madde de vergi ziyayı:

- Yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi ya da
- Verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi olarak ifade edilmiştir.

Vergi ziyayı işlenen fiilin (yapılan ya da yapılmayan hareketin) devleti vergi kaybına uğratması ile oluşan bir kabahattir. Bu nedenle işlenen fiil vergi kaybına

⁷⁹³ H. Hüseyin Bayraklı; *Vergi Suç Ve Kabahatleri*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2011, s.126-127.

⁷⁹⁴ Bayraklı, *Vergi Suç Ve Kabahatleri*, a.g.e., s.145.

sebeup olmuyorsa vergi ziyayı kabahatinden bahsetmek mümkün olmaz⁷⁹⁵. Vergi Usul Kanunu'nun, vergi ziyasını, verginin eksik ya da geç tahakkuk etmesine bağlamış olması nedeniyle bu kabahat ancak tahakkuk aşamasında meydana gelebilir. Dolayısıyla tahakkuk etmiş bir verginin geç tahsil edilmesi ya da tahsil edilememesi vergi ziyayı oluşturmaz.

Yükümlülüğün zamanında yerine getirilmemiş olmasının da vergi ziyasına sebep olacağının kabul edilmesinin bir yansıması olarak, yukarıda belirtilen durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına engel olmayacağı VUK m. 341/3'de açıkça belirtilmiştir⁷⁹⁶.

Vergi ziyayı kabahatinin cezası, ziyaa uğratılan vergi aslına bağlı olarak hesaplanan nispi para cezası olup⁷⁹⁷ söz konusu ceza vergi dairesi tarafından kesilecektir⁷⁹⁸. VUK'a göre vergi ziyayı kabahatinde kesilecek ceza miktarı ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olacaktır (VUK m. 344/1). Ancak vergi ziyasına 359'uncu madde de yer alan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır (VUK m. 344/2). Vergi ziyayı kabahati oluşturan eylem, vergi beyannamesinin kanuni süresi içinde verilmemesi şeklinde ise ve yükümlü tarafından beyannamenin, nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verilmesi durumunda kesilecek vergi ziyayı cezası normal cezanın %50'si oranında olacaktır (VUK m. 344/3).

Vergi inceleme elemanı tarafından vergisel arama sırasında bulunan defter, belge ve kayıtların incelenmesi sonucunda yükümlünün vergi kaybına neden olduğunun belirlenmesi durumunda vergi ziyayı cezasını gerektiren olayların VUK m. 364 uyarınca inceleme raporunda açıkça belirtilmesi gerekir. Bu durumda vergi dairesi tarafından ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında; şayet vergi kaybına kaçakçılık fiilleriyle sebep olunmuşsa ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilerek yükümlüye ceza ihbarnamesi yoluyla bildirilecektir. Örneğin, arama sırasında elde edilen defterlerin incelenmesi sırasında yükümlünün gelirini

⁷⁹⁵ Doğan Şenyüz; *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Güncelleşmiş 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.188; Kızılot vd., a.g.e., s.203.

⁷⁹⁶ Abdurrahman Akdoğan; *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s.121.

⁷⁹⁷ Şenyüz, Vergi Hukuku..., a.g.e., s.192.

⁷⁹⁸ Bayraklı, Vergi Suç Ve Kabahatleri, a.g.e., s.150.

eksik beyan ederek verginin eksik tahakkukuna neden olduğu ve bu yolla vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşılmışsa konu, inceleme raporunda ayrıntılı bir şekilde açıklanır. Bu durumda yükümlüye vergi dairesi tarafından ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Ancak vergi kaybına neden olan eylem, yani gelirin eksik beyan edilmesi kaçakçılık fiilleriyle gerçekleştirilmişse (örneğin, sahte belge düzenlenerek) bu durumda ceza, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında olacaktır.

1.1.3.2. Usulsüzlük Cezalarının Kesilmesi

Vergi yükümlülüğü maddi ve şekli vergi yükümlülüğünden oluşmaktadır. Yükümlülerin maddi yükümlülüklere aykırı fiilleri vergi ziyai kabahatine neden olurken şekli yükümlülüklere aykırı fiiller ise vergi ziyai oluşturmada da usulsüzlük kabahatlerini oluşturmaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük cezası kesilebilmesi için vergi kanunlarındaki şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması yeterli olup ayrıca vergi ziyai şartı aranmayacaktır⁷⁹⁹.

Kanunkoyucu şekli vergi yükümlülüklerini daha fazla ihlal eden ve vergi ziyai tehlikesi taşıyan bir grup usulsüzlük kabahati için özel usulsüzlük kavramını kullandığı için bunların dışındaki usulsüzlükler, genel usulsüzlük kabahati olarak adlandırılmıştır⁸⁰⁰.

Genel usulsüzlük kabahati VUK'da vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmıştır (VUK m. 351). Kanundaki tanıma göre bu kabahat, ister VUK ister diğer vergi kanunları ile konulan ve yükümlülerin uymak zorunda bulundukları şekli ödevlere aykırı hareket edilmesi sonucunda meydana gelmektedir. Bu yapıyla genel usulsüzlük kabahati vergi yükümlülüğüne bağlı olarak ortaya çıkan bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma gibi yükümlülüklere ilişkin aykırılıkları diğer bir deyişle, şekli ödev ihlallerini cezalandırmayı amaçlamaktadır.

Genel usulsüzlük kabahatinin oluşması için vergi ziyai ya da suç işleme kastının olup olmasının bir önemi bulunmamakta olup VUK'da usulsüzlük kabahati olarak belirtilen fiillerin gerçekleşmesi gerek ve yeterlidir. Usulsüzlük

⁷⁹⁹ Nihat Edizdoğan vd.; *Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku*, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2007, s.108.

⁸⁰⁰ Bayraklı, Vergi Suç Ve Kabahatleri, a.g.e., s.153-154.

fiilleriyle aynı zamanda vergi ziyasına da sebep olunmuşsa kuşkusuz usulsüzlük cezası yanında vergi ziyai cezası da kesilecektir. Ancak bu kabahatler tek bir fiil ile gerçekleştirilmişse, bu halde bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar olarak en ağır olanı kesilecektir (VUK m. 336/1).

Genel usulsüzlük kabahati oluşturan fiiller, kamu düzenini ihlal etme ve vergi ziyai tehlikesi oluşturma bakımından kanunda iki dereceye ayrılmıştır⁸⁰¹. Birinci derece usulsüzlük kabahati oluşturan fiiller için, kamu düzenini daha fazla ihlal ettikleri ve daha fazla vergi ziyai tehlikesi oluşturdıklarından dolayı kanunda ikinci derece usulsüzlük kabahati oluşturan fiillere nazaran daha ağır cezalar öngörülmüştür⁸⁰².

Genel usulsüzlük kabahatinde cezalar, Vergi Usul Kanunu'na ekli bir tabloda işlenen fiilin birinci veya ikinci derece usulsüzlük olduğuna ve bu fiilleri gerçekleştiren yükümlü grubuna göre ayrı ayrı tespit edilmiştir.

Özel usulsüzlük kabahati oluşturan fiiller, genel usulsüzlük kabahati oluşturan fiillerde olduğu gibi vergi kanunlarında öngörülen şekle ve usule yönelik ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Aralarındaki fark özel usulsüzlük kabahatinin vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyasına neden olunması bakımından daha elverişli bir ortam oluşturmastır⁸⁰³.

VUK'da özel usulsüzlük cezaları bazı fiiller için nispi bazı fiiller için ise maktu para cezası olarak belirlenmiştir. Tek bir fiil ile hem vergi ziyai kabahati hem de özel usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi durumunda kanunda bu konuda fikri içtimaya yer verilmediği için her bir kabahat için ayrı ayrı ceza kesilmesi söz konusu olacaktır.

Vergisel arama sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesi sırasında yükümlünün, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranması nedeniyle genel ve/veya özel usulsüzlük kabahati teşkil eden fiilleri tespit edilmişse; bunların VUK m. 364 hükmü uyarınca inceleme raporunda gösterilmesi gerekir. Vergi dairesi de inceleme raporu doğrultusunda iştirak hükümlerini de dikkate alarak yükümlü hakkında usulsüzlük cezası keserek ve ceza ihbarnamesi ile yükümlüye tebliğ edecektir.

⁸⁰¹ Genel usulsüzlük kabahati teşkil eden fiiller, VUK'nın 352'nci maddesinde yer almaktadır.

⁸⁰² Bayraklı, Vergi Suç Ve Kabahatleri, a.g.e., s.154.

⁸⁰³ Kızılot vd., a.g.e., s.209; Bayraklı, Vergi Suç Ve Kabahatleri, a.g.e., s.169.

1.1.4. Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Güvence İşlemlerinin Uygulanması

Kamu alacaklarının tahsil imkanının zorlaştırılmasını ya da ortadan kaldırılmasını önlemek üzere Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da bir dizi güvence önlemleri düzenlenmiştir⁸⁰⁴. Kamu alacağı için teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk güvence önlemlerinin başında gelmektedir. Söz konusu güvence önlemlerinin vergi yükümlüleri hakkında uygulanması ise çoğunlukla vergi incelemesi sırasında ortaya çıkan ve inceleme raporunda yer verilen tespitler yoluyla gerçekleşmektedir⁸⁰⁵. Dolayısıyla vergisel aramada elde edilen defter ve belgeler üzerinde yapılan vergi incelemesi sırasında kanunda belirtilen şartların gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumunda vergi dairesince yukarıda belirtilen güvence önlemlerinin uygulanması söz konusu olabilecektir.

1.1.4.1. Teminat İstenilmesi

Kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat istenilmesi gelmektedir⁸⁰⁶. Teminat, bir alacağın tahsil edilememe ihtimaline karşı alınan güvence önlemini ifade eder. Vergi icra hukuku bakımından teminat, teminat istenilmesini gerektiren durumların meydana gelmesi halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre kanunda belirtilen ve alacağı karşılayacak miktardaki ekonomik değerlerin, kamu alacaklısının talebi üzerine borçlu tarafından güvence unsuru olarak gösterilmesi olarak tanımlanabilir⁸⁰⁷.

Teminat istenilmesi gereken durumlar AATUHK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren durumlar ile VUK'nın 359'uncu maddesinde sayılan ve kaçakçılık suçu oluşturan durumlar dolayısıyla bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olması halinde bu fiilleri gerçekleştirdiği düşünülen kişiden teminat göstermesi istenir. Yine

⁸⁰⁴ S. Ateş Oktar; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2009, s.254.

⁸⁰⁵ Çavuş, a.g.e., s.250.

⁸⁰⁶ Gerçek, a.g.e., s.126.

⁸⁰⁷ H. Hüseyin Bayraklı; *Vergi İcra Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2012, s.31; Kızılot vd., a.g.e., s.283.

Türkiye’ de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir (AATUHK m. 9/2). Ancak AATUHK’nın 10’uncu maddesinde yer alan değerleri teminat olarak gösteremeyenler güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu da gösterebilirler. Bu durumda ise kamu alacaklısı, kişisel kefaleti ve gösterilen kişiyi kabul edip etmemekte serbesttir (AATUHK m. 11). Teminat istenebilmesi için tarh işleminin tamamlanması şart değildir. Verginin tarhına ilişkin ön işlemlerin yapılması gerek ve yeterlidir⁸⁰⁸.

Vergisel arama, yükümlünün kaçakçılık suçu işlediği yönünde makul şüphe oluşturan belirtilerin tespiti üzerine gerçekleştirilen bir koruma tedbiridir. Vergisel aramadan sonra elkonulan defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirilecek vergi incelemesi sonucunda yükümlünün kaçakçılık suçu oluşturan eylemlerde bulunduğu ya da vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri gerçekleştirdiğinin tespit edilmesi söz konusu olabilir. İşte bu durumlarda inceleme elemanının yapacağı ilk hesaplamalara göre tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi cezalarının tahsili bakımından güvence sağlamak üzere, yükümlüden teminat istenilmesi mümkündür.

1.1.4.2. İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulanması

Vergi ve/veya vergi cezası alacaklarını koruma altına almak üzere uygulanabilecek güvence önlemlerinden ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri de çoğunlukla inceleme elemanlarının gerçekleştirdikleri denetimler sırasındaki tespitlerine dayanmaktadır⁸⁰⁹.

1.1.4.2.1. İhtiyati Haciz Uygulanması

Kamu alacaklarını güvence altına almaya yönelik diğer bir koruma tedbiri de ihtiyati hacizdir. İhtiyati haciz, kamu alacaklarının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen ihtiyati haciz nedenlerinin meydana gelmesi üzerine, bir süre ile sınırlı olmaksızın kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına idari bir kararla elkonulmasını ifade etmektedir⁸¹⁰. Vergi

⁸⁰⁸ Kızılot vd., a.g.e., s.284.

⁸⁰⁹ Çavuş, a.g.e., s.250.

⁸¹⁰ Recai Dönmez; *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1023, Eskişehir 1998, s.13; Bayraklı, Vergi İcra Hukuku, a.g.e., s.44.

Daireleri İşlem Yönergesi'nde ise, “ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze”, ihtiyati haciz denilmektedir. İhtiyati haciz uygulanması suretiyle, kendisine ait mallar üzerinde, kamu borçlusunun, tasarrufta bulunma hakkına kısıtlama getirilmiş olmaktadır.

İhtiyati haciz, kanunda belirtilen durumlardan her hangi birisinin varlığı halinde hiçbir süre şartı olmaksızın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürünün⁸¹¹ kararıyla, haczin ne şekilde yapılacağına dair hükümlere göre derhal uygulanacaktır.

Vergisel arama sırasında ya da aramada elkonulan defter, belge ve kayıtların incelenmesi safhasında kanunda ihtiyati haciz uygulanması için aranan şartların gerçekleştiğinin belirlenmesi söz konusu olabilir. Bu durumların VUK m. 364 hükmüne istinaden tutanakla tespiti ve inceleme raporunda belirtilmesi sonrasında vergi ve/veya vergi cezası alacağını güvence altına almak için vergi idaresince ihtiyati haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir.

AATUHK'nın ihtiyati haczin uygulanabileceği durumlara ilişkin 13'üncü maddesinde teminat istenilmesini gerektiren hallerde ihtiyati haciz yoluna başvurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla AATUHK'nın 9'uncu maddesine göre teminat istenilmesi gereken durumlarda özellikle, vergi ziyai cezası gerektiren ya da kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin tespit edilmesi durumunda, inceleme elemanı tarafından yapılan ilk tespitler doğrultusunda ihtiyati haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir. Teminat istenebilmesi ya da ihtiyati haczin uygulanabilmesi için vergi cezası gerektiren ya da kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin kesin olarak tespit edilmesi ise şart değildir⁸¹².

⁸¹¹ AATUHK'nın 13'üncü maddesinde ihtiyati haciz kararının alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından verileceği ifade edilmişse de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesinde “ mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne... yapılmış sayılır” ibaresine yer verildiğinden dolayı bu yetki, vergi dairesi başkanı ya da vergi dairesi müdürlerine devredilmiştir. Bkz. Sarılı, a.g.e., s.327.

⁸¹² Danıştay konuya ilişkin bir kararında “6183 sayılı Kanuna göre teminat istenmesini gerektiren haller ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi haller amme alacaklarının korunması bakımından öngörülen tedbirler olup cebri takip ve tahsil yöntemleriyle ilgili olmaması nedeniyle de farklı ilkelere dayanmaktadır. Bu hükümler tahakkuk etmemiş ancak inceleme elemanınca gerekli muamelelere başlanmış alacaklara uygulanabileceğinden, kaçakçılık hallerinin mevcudiyetinin kesin olarak tespitine de bu aşamada gerek bulunmamaktadır. Bu durumda inceleme elemanının yukarıda belirtilen yazısı ile incelemeye başladığından dolayısıyla ihtiyati haciz işlemi için yeterli bulunduğundan” denilerek kaçakçılık hallerinin mevcudiyeti hakkında bir tespit ve delil ileri sürülmediği

1.1.4.2.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulanması

Vergi incelemesi sırasında ya da sonrasında vergi alacaklarını güvence altına almak amacıyla yükümlü hakkında gerçekleştirilebilecek işlemlerden biri de ihtiyati tahakkuktur. İhtiyati tahakkuk, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’ nde “*ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk*” olarak tanımlanmıştır⁸¹³. Teminat ve ihtiyati haciz, tüm kamu alacaklarını koruyan güvence önlemleri iken ihtiyati tahakkuk, sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülmüş bir güvence önlemidir.

İhtiyati tahakkukun uygulanabilmesi için kanunda belirtilen hallerden birinin bulunması durumunda vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca, vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi dairesi müdürü de (5345 sayılı Kanun uyarınca, vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal yerine getirir (AATUHK m. 17).

AATUHK’nın 17’nci maddesine göre ihtiyati tahakkuka; bazı ihtiyati haciz nedenlerinin bulunması⁸¹⁴, kamu borçlusunun kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsil edilmesine engel olabilecek davranışlarda bulunması ve teşebbüsün muvazaalı olduğu ya da gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller bulunması durumlarında başvurulabilir.

Vergisel arama sonrasında aramada elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesi sırasında başta, aynı zamanda teminat istenilmesi için varlığı aranan şartlardan olan, vergi ziyai cezasını gerektiren ya da kaçakçılık suçu oluşturan durumların bulunması olmak üzere, kanunda belirtilen ihtiyati tahakkuk nedenlerinin gerçekleştiği tespit edilebilir. Bu durumda inceleme raporunda belirtilen tarh

gerekeşiyle verilen iptal kararına ilişkin vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Dn. 3. D. T: 23.02.1993, E.1992/1898, K.1993/862, <https://www.kazanci.com>. 12.10.2018.

⁸¹³ Bayraklı, Vergi İcra Hukuku, a.g.e., s.54.

⁸¹⁴ Söz konusu ihtiyati haciz nedenleri AATUHK’ nın 1, 2, 3 ve 5’inci bentlerinde yer alan; teminat istenilmesini gerektiren durumların olması, borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması, borçlunun kaçması, kaçma ya da mallarını kaçırmaya ihtimali bulunması ve borçlunun süresi içinde mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik mal bildiriminde bulunmasıdır.

edilecek vergi ve/veya kesilecek vergi cezaları bakımından yetkili merciin kararıyla ihtiyati tahakkuk işleminin uygulanması mümkündür.

1.2. VERGİ İNCELEMESİNE İSTİNADEN GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLERE KARŞI ARAMAYA MUHATAP OLAN YÜKÜMLÜLERİN BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR

Vergisel arama sona erdikten sonra aramada ele geçirilen defter, belge ve kayıtların incelenmesi sonrasında tıpkı normal vergi incelemesinde olduğu gibi inceleme elemanı tarafından rapor düzenlenir. İnceleme raporu doğrultusunda vergi idaresi tarafından raporda belirtilen matrah ya da matrah farkı üzerinden tarhiyat işleminin yapılması ya da vergi mevzuatına aykırı davranışlar nedeniyle vergi cezası kesilmesi söz konusu olabileceği gibi vergi ve diğer alacakların tahsilini güvence altına almak amacıyla ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi işlemler de gerçekleştirilebilir. Bu durumda ise gerçekleştirilen işlemlerin ihbarname ile yükümlüye tebliği edilmesi zorunludur.

İhbarnamenin tebliğ edilmesi ile bu işlemleri öğrenen vergi yükümlüsü söz konusu işlemlere karşı kanunla kendisine tanınan bazı haklardan yararlanma ya da birtakım başvuru imkanlarına sahiptir. Yükümlü bu hakları kullanıp kullanmamakta serbest olup bu işlemlere karşı hiçbir eylemde bulunmayıp tarh edilen vergi ya da kesilen cezayı ödeyebileceği gibi dava açma, uzlaşma, cezada indirim gibi yollara da başvurabilir⁸¹⁵. Ancak burada yükümlünün vergi ve/veya cezayı kendiliğinden ödemesi dışında başvurabileceği yolların açıklanmasıyla yetinilecektir.

1.2.1. Cezalarda İndirim Talep Etme

Cezalarda indirim kurumunun amacı, vergi idaresince tarh edilen vergi ve indirimden arta kalan vergi cezalarının yükümlüler tarafından yargı yoluna başvurmaksızın kanunda belirtilen sürede ödenmesini sağlamaktır⁸¹⁶. Böylece bir taraftan yükümlü ve vergi idaresi dava yükünden kurtulacak diğer taraftan vergi

⁸¹⁵ Çavuş, a.g.e., s.253.

⁸¹⁶ Doğan Şenyüz; *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s.299.

idaresi alacağına kısa sürede kavuşurken yükümlü de kesilen vergi cezasının bir kısmını ödemeyecektir⁸¹⁷.

VUK'nın 376'ncı maddesine göre, yükümlü ya da vergi sorumlusu; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ya da vergi farkını ve vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse cezada indirimden yararlanabilir. Bu durumda vergi ziyayı, genel veya özel usulsüzlük cezalarında yarısı indirilir.

İndirim kapsamına giren vergi cezaları, vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlüktür. Kaçakçılık gibi yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan suçlar ise cezada indirimin kapsamı dışındadır⁸¹⁸. Cezalarda indirim, ceza muhatabının tek taraflı irade açıklamasıyla kullanabileceği bir yol olup indirimin kabul edilip edilmemesi konusunda vergi idaresinin takdir hakkı bulunmamaktadır. Yükümlünün süresi içinde başvuruda bulunması ve kanunda belirtilen şartları yerine getirmesi indirimden yararlanması için gerek ve yeterlidir⁸¹⁹. Dolayısıyla vergisel arama sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesine dayanılarak hakkında vergi cezası kesilen yükümlü bunlara karşı dava açmak yerine dilerse cezada indirim talep etme yetkisine sahiptir.

1.2.2. Yanılma

Vergi Usul Kanunu' na göre yetkili mercilerin yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde yükümlü hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz (VUK m. 369/1). Diğer bir deyişle, vergi uygulamalarıyla ilgili olarak gelir idaresinden özelge yoluyla görüş alan ve bu görüşe göre işlem yapan yükümlüler, yetkili mercilerin kendisine yazı ile yanlış izahat vermeleri dolayısıyla ya da bir hükmün uygulanma şekline dair içtihadın sonradan değişmiş olması nedeniyle vergi cezasına (vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezaları) ve gecikme faizine muhatap tutulamazlar.

⁸¹⁷ Bayraklı, Vergi Suç Ve Kabahatleri, a.g.e., s.240.

⁸¹⁸ Edizdoğan vd., a.g.e., s.219.

⁸¹⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.299.

Yükümlüler kanunda belirtilen şekilde yanılığ içine düşerlerse, hukuka aykırı davranışları nedeniyle kendilerine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz⁸²⁰. Zira yanılma durumu, vergi suç ve kabahatleri bakımından faildeki kusurluluğu ortadan kaldırmaktadır⁸²¹. Yanılma, sadece yükümlü hakkında vergi cezası kesilmesine ve gecikme faizi hesaplanmasına engel olur. Vergi aslının tarh edilmesine engel olmadığı için vergi borcunu ortadan kaldırmaz.

Vergisel arama sırasında elkonulanlar üzerinde gerçekleştirilen vergi incelemesine dayanılarak vergi cezası kesilmiş ve/veya geç tarh edilen vergiler için gecikme faizi işletilmişse; yükümlü, yetkili mercilerin kendisine yazı ile yanlış izahat verdiklerini veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olduğunu ileri sürerek yanılma hükümlerinin onun için uygulanmasını talep edebilir. Bu durumda yükümlü, gerçekten kanunda belirtilen bir şekilde yanılığa düşmüş ise, onun hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Ancak yükümlü bu durumda vergi aslından sorumlu olmaya devam edecektir.

1.2.3. Düzeltme Talebinde Bulunma

Vergilendirme sürecinde yükümlü ya da vergi idaresi lehine veya aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için VUK'da düzeltme müessesesine yer verilmiştir. Yapılan hata, yükümlüden haksız yere fazla vergi istenmesi ya da alınması şeklinde olabileceği gibi yükümlüden eksik vergi istenmesi ya da alınması da olabilir. Düzeltme, vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hataların, yargı mercilerine başvurulmadan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir.

Vergi hatası VUK'da vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması olarak tanımlanmıştır (VUK m. 116). Düzeltmeye konu olabilecek hatalar, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kısaca, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışları olarak tanımlayabileceğimiz hesap hataları matrah hataları, vergi miktarında hatalar ile mükerrer vergilendirme olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır. Hesap hatalarına nazaran vergilendirme

⁸²⁰ Şenyüz vd.; *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s.243.

⁸²¹ H. Hüseyin Bayraklı; *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2013, s.235.

işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilgili bulunan vergilendirme hataları ise vergi yükümlülüğünün tespitinde değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir⁸²². Vergilendirme hataları kanunda; yükümlünün şahsında hata, yükümlülükte hata, verginin konusunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört grupta toplanmıştır (VUK m. 118).

Yükümlüler, hem vergilendirme işlemlerindeki hataların hem de (VUK'nın 375'inci maddesi uyarınca, kanunda vergi cezalarında yapılan hataların da vergi hataları için VUK'da belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği öngörüldüğü için) vergi cezalarındaki hataların düzeltilmesini yazılı olarak ya da posta ile taahhütlü olarak talep edebilirler (VUK m. 122). Bu durumda yükümlünün veya ceza muhatabının düzeltme başvurusu vergi dairesi tarafından incelenerek talep yerinde görülürse düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yetki ise ilgili vergi dairesinin müdürüne aittir (VUK m.120).

Nezinde gerçekleştirilen vergisel aramaya bağlı olarak hakkında vergi inceleme raporuna dayalı tarhiyat yapılan ve/veya vergi cezası kesilen yükümlü söz konusu işlemlerin vergi hatası taşıdığı düşüncesinde ise, bunların iptali için dava açma yoluna başvurmak yerine söz konusu hataların düzeltilmesini vergi idaresinden talep edebilir.

1.2.4. Uzlaşmaya Başvurma

Nezinde vergisel arama yapılan yükümlüler, arama sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesi dolayısıyla vergi dairesince tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek cezalara karşı dava açma yoluna başvurmak yerine bir barışçıl çözüm yolu olarak uzlaşmaya da başvurabilirler.

Uzlaşma, tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı vergi cezaları nedeniyle vergi yükümlüsü ya da ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergi yargı mercilerine gidilmeden tamamen ya da kısmen çözümünü sağlayan bir anlaşma olarak tanımlanmaktadır⁸²³. Uzlaşma ile vergi idaresi kanunen alınması gereken vergi ve/veya cezaların bir kısmından vazgeçmekte bunun karşılığında ise alacaklarını kısa süre içinde tahsil etme imkanına

⁸²² Öncel vd., a.g.e., s.179.

⁸²³ Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, a.g.e., s.251; Şerafettin Aksoy; *Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.109; Sarılı, a.g.e., s.275.

kavuşmaktadır⁸²⁴. Böylece ortaya çıkan uyuşmazlığın barışçıl bir şekilde çözülmesi ile yükümlü ile vergi idaresi dava izleme yükünden kurtulmakta ve vergi yargı mercilerinin iş yükü de azalmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada kısa sürede çözüme kavuşmasını sağladığı için yükümlüler sıklıkla uzlaşmaya başvurmaktadır. Uygulamada vergilerle ilgili uyuşmazlıkların büyük çoğunluğu uzlaşma yoluyla çözümlenmekte olup vergi idaresi, kesilen cezanın büyük bir kısmından vazgeçmekte; vergi aslında ise sembolik bir indirim yapmakta ya da hiç indirim yapmamaktadır⁸²⁵.

Uzlaşma iki aşamada gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat işlemi yapılmadan başvurulabilecek olan tarhiyat öncesi uzlaşmadır. İkincisi ise vergi, resim ve harçların ikmalen, resen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulabilecek olan tarhiyat sonrası uzlaşmadır⁸²⁶.

1.2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma

Tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat aşamasından önce, vergi idaresi ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek vergi ziyai cezasında uzlaşılmasıdır⁸²⁷. Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelemesine başlanılmış yükümlülerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri barışçıl bir çözüm yoludur. Bu manada bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için mutlaka yükümlü hakkında yapılan vergi incelemesine dayanması gerekir⁸²⁸.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kaçakçılık fiilleriyle gerçekleştirilenler hariç olmak üzere, vergi ziyai cezası girmektedir. VUK'nın 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak

⁸²⁴ Arslan M.; a.g.e., s.223.

⁸²⁵ Şükrü Kızılot ve Metin Taş; *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s.159.

⁸²⁶ Yusuf Karakoç; *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.39.

⁸²⁷ Karakoç, Vergi Sorunlarının..., a.g.e., s.41; Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, a.ge., s.252.

⁸²⁸ Mehmet Yüce; *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa 2012, s.70-71; Şenyüz vd., a.g.e., s.255.

edenlere kesilecek cezalar yanında genel ve özel usulsüzlük cezaları⁸²⁹ da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır (VUK Ek m. 11).

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan yükümlü talep edebileceği gibi vergi inceleme elemanının daveti üzerine de uzlaşma gerçekleşebilir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre (TÖUY) incelemeye tabi tutulan yükümlü incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir (TÖUY m. 9/1). Harici bilgilere dayanılarak, yükümlülerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin yükümlüyü uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir (TÖUY m. 11/1). Bu durumda yükümlü uzlaşmaya davet yazsının kendilerine tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde uzlaşma talebinde bulunabilir (TÖUY m. 9/2). Yine uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yapılmış başvuru olarak kabul edilir (TÖUY m. 8/2).

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri vergi incelemesi yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile yükümlüler arasında yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi idaresi adına hareket etmekte; diğer bir deyişle, vergi idaresini temsil ederek onun adına irade beyanında bulunmaktadır. Uzlaşma görüşmelerine katılan yükümlü ya da ceza muhatabı ise komisyonun üyesi olmayıp onun dışında ve karşısında yer almaktadır⁸³⁰.

Vergisel arama sırasında elkonulan defter, belge ve kayıtları vergi incelemesine tabi tutulan yükümlü, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde tarh edilecek vergiler ile kaçakçılık fiilleriyle gerçekleştirilenler hariç olmak üzere, vergi ziyai cezası için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Ancak VUK'nın 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile genel ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır. Dolayısıyla söz konusu durumlarda nezdinde vergisel arama

⁸²⁹ VUK'nın Ek 11'inci maddesinde yer alan “ *vergilerle kesilecek cezalarda*” ibaresi 7103 sayılı Kanun' un 15'inci maddesiyle “ *vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında*” şeklinde değiştirilmiş olduğundan dolayı genel ve özel usulsüzlük cezaları 27.03.2018 tarihinden itibaren tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışına çıkarılmıştır.

⁸³⁰ Turgut Candan; *Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma*, Genişletilmiş Ve Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.390.

yapılan yükümlü tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuramayacak olup dilerse dava açma hakkını kullanabilecektir.

1.2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve/veya ceza kesildikten sonra ortaya çıkan uyuşmazlığın, yargı yoluna başvurulmadan vergi idaresi ile yükümlü ya da ceza muhatabının anlaşmaya varması suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır⁸³¹. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezası girer⁸³². Beyana dayanan vergiler, VUK'nın 359'uncu maddesi kapsamında yer alan kaçakçılık fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin vergi ve cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar, genel ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışındadır⁸³³.

Uzlaşma Yönetmeliği (UY)' ne göre uzlaşma talebinin, yükümlü ya da ceza muhatabı tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır (UY m. 9). Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de uzlaşma yapılabilir (VUK Ek m. 1). Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından yükümlü kısmi uzlaşma talebinde bulunabilir⁸³⁴. VUK'a göre yükümlü ya da ceza muhatabının tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesi için Ek 1'inci maddede yer alan şartlardan biri ya da bir kaçının gerçekleşmesi şarttır.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlü veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma sağlanamadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir (VUK Ek m. 6/1). Yükümlü veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır (VUK Ek m. 6/2). Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine,

⁸³¹ Karakoç, Vergi Sorunlarının..., a.g.e., s.50.

⁸³² Yüce, a.g.e., s.74; Şenyüz vd., a.g.e., s.257.

⁸³³ Sarılı, a.g.e., s.279-280; Kızılot ve Taş, a.g.e., s.161; Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, a.g.e., s.255.

⁸³⁴ Yüce, a.g.e., s.74.

durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam edilir (VUK Ek m. 6/5).

Vergisel aramada elkonulan defter, belge ve kayıtları vergi incelemesine tabi tutulan yükümlü, vergi incelemesine istinaden ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezası için dava açabileceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurabilir. Ancak VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin vergi ve cezalar ile genel ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında kaldığı için uzlaşma yoluna başvuramayacaktır. Ancak yükümlü, tarh edilen vergi ve kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu düşüncesinde ise süre şartına uyarak söz konusu işlemlere karşı dava açma hakkına sahiptir.

1.2.5. Dava Açma

Vergisel aramada elde edilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen inceleme sonrasında, inceleme raporunda yer alan tespit ve öneriler⁸³⁵ doğrultusunda vergi dairesince tarhiyat ya da ceza kesilmesine yönelik idari işlemler gerçekleştirilir. Nezdinde vergisel arama gerçekleştirilen yükümlüler, vergi incelemesine bağlı olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı yukarıda belirttiğimiz yollara başvurabilecekleri gibi söz konusu işlemlerin iptali için doğrudan doğruya dava açma yolunu da tercih edebilirler⁸³⁶.

Yoklama, vergi incelemesi ve bilgi toplama gibi yükümlülere denetlemeye yönelik işlemler, vergi idaresince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak ile vergi suç ve kabahatlerinin ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilen araştırma işlem ve eylemleridir⁸³⁷. Ancak vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bu denetleme faaliyetleri asli birer idari işlem, diğer bir deyişle, kesin ve yürütülmesi zorunlu birer işlem olmayıp vergi tarhı ve ceza kesilmesi gibi idari işlemler bakımından “*hazırlık işlemi*” niteliği taşımaktadırlar⁸³⁸.

Hazırlık işlemleri, bir idari işlemin yapılmasından önce tesis edilen ve asıl idari işlemin hazırlayıcısı niteliğinde olan işlemlerdir. Hazırlık işlemlerinin temel

⁸³⁵ Salih Özel; “Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S.171, Mart 2007, s.231.

⁸³⁶ Çavuş, a.g.e., s.257.

⁸³⁷ Öncel vd., a.g.e., s.99.

⁸³⁸ Öncel vd., a.g.e., s.99.

özelliği, bu işlemin ardından asıl işlemin yani sonuç doğurucu bir işlemin gelmesidir⁸³⁹. Bu tür işlemler, her ne kadar idare tarafından gerçekleştirilse bile kişilerin hukuki durumunda bir sonuç meydana getirmedikleri, yani icrai nitelik taşımadıkları için tek başlarına iptal davasına konu teşkil etmezler⁸⁴⁰. Diğer bir deyişle, hazırlık işlemlerinin hukuka aykırılıkları ancak asıl işlemin iptali konusundaki istemle birlikte ileri sürülebilir. Hazırlık işlemlerine; sağlık kurulu raporları, teftiş raporları, vergi inceleme raporları, tutanaklar ve danışma işlemleri örnek olarak gösterilebilir⁸⁴¹.

Vergi inceleme raporu da icrai niteliğe sahip olmadığı gibi kendisini takiben yapılması söz konusu olabilecek tarhiyat, ceza kesme ve düzeltme gibi işlemlerin yapılıp yapılmaması konusunda vergi idaresinin bilgilendiren ve yönlendiren bir nitelik taşıdığı için hazırlık işlemi mahiyetindedir⁸⁴². Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçları takdir ve değerlendirme yetkisine sahip olduğu için⁸⁴³ (her ne kadar uygulamada çoğunlukla rapor doğrultusunda işlem tesis edilse de) raporda önerilen işlemleri yapmak ya da aynen önerildiği şekilde yapmak zorunda değildir⁸⁴⁴. Dolayısıyla vergi inceleme raporu bir hazırlık işlemi niteliği taşıdığı için doğrudan doğruya iptal davasına konu olamayacaktır. Ancak Danıştay bir kararında, vergi dairesinin VUK m. 30 hükmü uyarınca düzenlenen raporlarının gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarını ifade ederek inceleme raporlarının yükümlülere doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu bir nitelik taşıması nedeniyle iptal davasına konu olabileceği yönünde karar vermiştir⁸⁴⁵. Söz konusu kararda ifade edilenin aksine, inceleme raporu düzenlenmesi bir hazırlık işlemi olup VUK'nın

⁸³⁹ Akyılmaz vd.; *Türk İdare Hukuku*, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s.374.

⁸⁴⁰ Ramazan Çağlayan; *İdare Hukuku Dersleri*, Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.406-407; Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan; *İdare Hukukuna Giriş*, 16. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s.119.

⁸⁴¹ Çağlayan, a.g.e., s.407; Akyılmaz vd., a.g.e., s.375.

⁸⁴² Funda Başaran Yavaşlar; "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.261, Haziran 2010, s.106.

⁸⁴³ Özel, a.g.m., s.230.

⁸⁴⁴ Yavaşlar, *Türk Hukuku'nda...*, a.g.m., s.106.

⁸⁴⁵ Danıştay söz konusu kararında "...Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları gözönüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağı" nı ifade ederek, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararının hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir. DVDDK T: 23.12.2005, E.2005/201, K.2005/308, <https://www.kazanci.com>. 04.03.2019.

30'uncu maddesinin ilk fıkrasına⁸⁴⁶ göre vergi dairesince uyulması zorunlu kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem değildir. İlgili hüküm, sadece hukuka uygun olarak gerçekleştirilen incelemeler sonucunda hazırlanan raporlar bakımından geçerlidir⁸⁴⁷.

Vergisel aramada elkonulan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen incelemeye bağlı olarak vergi dairesince, inceleme raporu esas alınarak tarhiyat ya da ceza kesilmesine yönelik işlemler yapılmış ise, bir hazırlık işlemi niteliği taşıdığı ve icrai nitelik taşımadığı için vergi inceleme raporu doğrudan doğruya iptal davasına konu olamayacaktır. Vergi incelemesinin hukuka aykırılığı sadece ona bağlı olarak yapılan vergi tarhı ya da vergi cezası kesilmesi gibi asıl işlemin iptali konusundaki istemle birlikte ileri sürülebilecektir.

2. HUKUKA AYKIRI VERGİSEL ARAMANIN SONUÇLARI

Hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel aramanın sonuçlarını idare hukuku ile ceza ve ceza muhakemesi hukuku bakımından sonuçlar, olmak üzere ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

2.1. İDARE HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI

2.1.1. Hukuka Aykırı Vergisel Aramaya Bağlı Olarak Yapılan Tarh ve Ceza Kesme İşlemlerinin İptal Davasına Konu Olması

Yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerine ağır bir müdahale niteliği taşıdığı için vergisel arama VUK'da sıkı şekil şartlarına tabi tutulmuştur. Gerek arama kararının alınması aşamasında gerekse arama kararının icrası sırasında kanunda belirtilen kurallara uyulmaması vergisel aramayı ve sonrasında gerçekleştirilecek işlemleri hukuka aykırı hale getirir.

Vergisel arama ve sonrasında gerçekleştirilen olağandışı vergi incelemesi, tarhiyat ve vergi cezası kesilmesi işlemlerinin dayanağını oluşturan hazırlık işlemleridir⁸⁴⁸. Bu nedenle de icrai nitelik taşımadıkları için tek başlarına iptal davasına konu olmazlar; ancak asıl işlem olan tarhiyatın ya da vergi cezasının iptali

⁸⁴⁶ VUM m. 30/1 hükmü; “Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır” şeklindedir.

⁸⁴⁷ Yavaşlar, Türk Hukuku'nda..., a.g.m., s.107-108.

⁸⁴⁸ Bayraklı vd., a.g.e., s.153.

konusundaki istemle birlikte hukuka aykırılıkları ileri sürülebilir. Vergisel arama ve sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesinin, Anayasa ve kanunda öngörülen usule aykırı olarak yapılması durumunda, hem bu işlemler hem de bu işlemlere dayanılarak vergi dairesince gerçekleştirilen tarhiyat ve ceza kesme gibi işlemler hukuka aykırı hale gelecektir. Dolayısıyla söz konusu işlemlerin hukuka aykırılık nedeniyle vergi yargı mercilerince iptal edilebilmesi söz konusu olacaktır.

Örneğin Danıştay, VUK'nın açık hükmüne rağmen hakim kararı alınmadan kaymakamın yazısı üzerine yükümlünün iş yerinde arama yapılması ve defterlere elkonulmasının anayasa ve kanunda öngörülen usule aykırı olduğunu belirtmiş; aramada ele geçirilenler üzerinde usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatın da hukuka aykırı olduğunu vurgulamıştır⁸⁴⁹. Gerçekten de aramada elde edilen delillerin kullanılması bunların hukuka uygun bir şekilde elde edilmeleri şartına bağlıdır. Bu nedenle hukuka aykırı olarak elde edilen deliller, vergi tarhına esas oluşturamaz. Söz konusu karar, hakim kararı bulunmadan hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel arama sonucunda elde edilen delillere dayanılarak yapılan tarhiyatın iptal edileceğini ortaya koyması nedeniyle yükümlü haklarının korunması bakımından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca delillerin hukuka uygun olarak elde edilip edilmediğinin kontrol edilmesi yoluyla, kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtiler bulunan her durumda kanunda belirtilen usule aykırı olarak arama yapılmasına da mani olunacaktır⁸⁵⁰.

Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri sebebiyle delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahip olduğundan “*dolaylı delil*” olarak nitelendirilmektedir. Ancak arama tutanakları, tutanakta yer verilen hususlar hakkında delil teşkil etmesine rağmen vergi yargılama hukukunda asıl delil olarak kabul edilenler; aramada bulunan ve tutanaklarda belirtilen defter, belge, özel notlar ve yazışmalardır⁸⁵¹. Ayrıntılı tutanağın, kanuna aykırı düzenlenmesi hem tutanağın hem de aramada ele geçirilen ve tutanakta belirtilen defter, belge ve kayıtların hukuka aykırı sayılarak delil değerlerini kaybetmelerine neden olacaktır⁸⁵². Nitekim

⁸⁴⁹ Dn. 4. D. T: 20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009, www.kazanci.com. 05.03.2019.

⁸⁵⁰ Neslihan Alkan Görkem; *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s.225-226.

⁸⁵¹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda...* a.g.e., s.201-202.

⁸⁵² Taşdelen, a.g.e., s.176.

önüne gelen diğer bir uyuşmazlıkta Danıştay, VUK m. 143'ün açık hükmüne rağmen aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgelerin, ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmemesi halinde kanundaki usul ve esaslara uygun olarak yapılmayan vergi incelemeleri ile bu incelemelerle tespit edilen matrah farkından yükümlülerin sorumlu tutulamayacağını ifade etmiştir⁸⁵³.

2.1.2. Hukuka Aykırı Arama Nedeniyle Tazminat Talep Edilmesi (Tazminat Sorumluluğu)

2.2.2.1. Tazminatın Tabi Olacağı Hukuki Rejimin Tespiti

Bireylerin temel hak ve özgürlüklerine ağır müdahale niteliği taşıması nedeniyle bir koruma tedbiri olarak arama, hem VUK hem de CMK'da sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Ancak aramayı gerçekleştiren kamu görevlilerinin bu kurallara aykırı davranışları sebebiyle nezdinde arama gerçekleştirilen kişilerin maddi ya da manevi zarara uğramaları söz konusu olabilmektedir. Bu noktada uğranılan zararın, idare tarafından giderilmesi gündeme gelir. Zira Anayasa'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ve idarenin, kendi işlem ve eylemlerinden doğan zararı gidermekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca Anayasa'nın 40'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında kişilerin, resmi görevliler tarafından gerçekleştirilen işlemler sonucunda uğradıkları zararın, kanuna göre devlet tarafından tazmin edileceği; devletin ödenen tazminat için ilgili kamu görevlisine rücu hakkının saklı olduğu ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na baktığımızda yükümlülerin hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel arama nedeniyle uğradıkları zararın tazmin edilmesine yönelik genel bir düzenleme bulunmadığını görmekteyiz. VUK'da sadece 143'üncü maddede aramada ele geçirilen defter ve belgelerin iyi saklanması gerektiği

⁸⁵³ “Kanun koyucunun aramada bulunan defter ve belgelerin müfredatlı tutanak ile tesbitini şart koşmasının amacı, bu suretle elde edilen belgelerin yükümlüye aidiyeti ile aramada daha az veya fazla defter ve belge elde edildiği yolunda ileride taraflarca ortaya atılacak iddia ve münakaşaları önlemek veya tesirsiz hale getirmektir. Aramada ne kadar ve ne nitelikte defter ve belgeler elde edildiği kanunun emrettiği şekilde tesbit edilmediğine göre, saptanan matrah farkları tamamen inceleme elemanının kanaat ve görüşüne dayanacağı gibi esasen aramada elde edilen defter ve belgelerin inceleme elemanı ile vergi dairesinin aynen muhafaza edilmediği yolundaki yükümlü iddiası evvelce aksine bir tesbit bulunmaması dolayısıyla tutarlı olacağı cihetle Anayasa'nın kişi özel hayatının korunması ve gizliliği prensibine istisna teşkil eden aramalı vergi incelemelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 142. ve müteakip maddelerinde kesin olarak belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması şarttır. Aksi halde bu usul ve esaslara uygun olarak yapılmayan vergi incelemeleri ile bu incelemelerle tesbit olunan matrah farklarından dolayı yükümlülerin sorumlu tutulması mümkün bulunmamaktadır.” Dn. 4. D. T: 22.05.1974, E.1971/10184, K.1974/2171, www.kazanci.com. 04.03.2019.

belirtilerek bu yükümlülüğe aykırı davranılması durumunda oluşacak zararın, idare tarafından karşılanacağı hususuna yer verilmiştir. Ancak bu hüküm, hukuka aykırı vergisel arama nedeniyle meydana gelen zararlar bakımından ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünü sağlamaktan oldukça uzaktır⁸⁵⁴. CMK ise 141 ila 144'üncü maddelerinde koruma tedbirleri nedeniyle ortaya çıkan zararların tazmin edilmesine ilişkin hükümler sevk etmiştir. 141'inci maddeye göre tazminat talep edilebilecek durumlardan biri de arama koruma tedbirine ilişkindir. Söz konusu hükümde, suç soruşturması ve kovuşturması sırasında, hakkında arama kararı ölçsüz bir şekilde gerçekleştirilen kişilerin, uğradıkları maddi ve manevi zararlarını devletten talep edebilecekleri ifade edilmiştir. Ayrıca CMK m. 142'de koruma tedbirleri nedeniyle tazminat talep edilebilmesinin şartlarına, m. 143'de tazminatın geri verilmesine ve m. 144'de ise kimlerin tazminat talep edilebileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

CMK'nın 141' inci maddesi uyarınca, aramadan doğan zararların tazmininin talep edilebilmesi için aramanın, *“ölçsüz bir şekilde gerçekleştirilmesi”* gerekmektedir (CMK m.141/1-i). Ölçsüz bir şekilde gerçekleştirmek ile kastedilen orantılılık ilkesine aykırılıktır. Bu manada arama; gerekli, faydalı ve amaca uygun değilse ölçsüzdür⁸⁵⁵. Örneğin, bir evde yapılan vergisel arama sırasında eve ve eşyalara zarar verilmesi, nezdinde arama yapılan kişilere onur kırıcı şekilde davranılması⁸⁵⁶, söz konusu aramayı *“ölçsüz”* hale getirecektir⁸⁵⁷. Arama sırasında suça ilişkin her hangi bir delil bulunamaması aramayı ölçsüz hale getirmez. Önemli olan usulüne uygun olarak alınan arama kararının icrasında makul ve uygun yöntemlerin uygulanmamasıdır⁸⁵⁸. Ancak CMK m. 141' e göre, aramanın şartlarının gerçekleşmemesine rağmen arama kararı alınması ve uygulanması diğer bir deyişle, aramanın hukuka aykırı olması değil; sadece hukuka uygun olarak alınan arama kararının ölçsüz uygulanması bir tazminat sebebi olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla arama kararının hukuka aykırı olması, CMK m. 141'in kapsamı dışındadır.

⁸⁵⁴ Kaşıkçı, a.g.e., s.202.

⁸⁵⁵ Özbek vd. a.g.e., s.405-406.

⁸⁵⁶ Halil İbrahim Kargı; *Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2010, s.432

⁸⁵⁷ Kaan Yırtımcı; “Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat, *Hukuk Gündemi Dergisi*, S.3, Aralık 2005, s.35.

Akt: Ökten, a.g.e., s.123.

⁸⁵⁸ Kargı, a.g.e., s.43.

CMK m. 141 hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, koruma tedbirleri nedeniyle uğranılan zararın tazminine ilişkin CMK hükümleri, sadece suç soruşturması ve kovuşturması sırasında uğranılan zararların tazminine ilişkindir. Dolayısıyla suç soruşturması ve kovuşturması kapsamında yer almayan vergi tarhı ya da vergisel kabahatler için vergi cezası kesilmesi işlemleri için bu hükümlerin uygulanması mümkün değildir. Ancak söz konusu hükümler, acaba vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulama alanı bulabilecek midir? Vergisel arama ihbar ya da vergi incelemesine başlanılmasından sonra (ancak VUK m. 367 uyarınca yöneltilen soruşturma ve kovuşturma talebi öncesinde) ortaya çıkan makul şüphe üzerine gerçekleştirilir ve savcılık veya savcılığın emirlerini uygulayan adli kolluk tarafından yürütülen ve ceza kovuşturması sırasında başvuru adli aramadan zamansal niteliği itibariyle farklıdır⁸⁵⁹. Dolayısıyla vergisel arama ile ceza muhakemesindeki arama birbirinden nitelik olarak farklıdır.

Hem vergisel arama ile kolluk görevlileri tarafından gerçekleştirilen ceza soruşturması ya da kovuşturması sırasında uygulanan adli arama arasındaki zaman bakımından farklılık bulunması hem de CMK'nın 141'inci maddesinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen aramanın tazminine ilişkin hüküm bulunmaması nedeniyle, hukuka aykırı vergisel aramadan doğan zararlara yönelik uyuşmazlıkların CMK hükümleri çerçevesinde tazmini mümkün değildir. Bu nedenle vergisel aramanın hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle aramaya muhatap olanların uğradıkları maddi ve manevi zararların idare hukuku ve özel hukuk prensipleri çerçevesinde tazmin edilmesi gerekmektedir.

Kamu tüzel kişileri üstlendikleri kamu hizmetlerini kamu görevlileri eliyle gerçekleştirmektedir. Kamusal faaliyetlerden doğan zararlardan sorumluluk “*hizmet kusuru*” ve “*kişisel kusur*” şeklinde iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bu ayrıma göre hizmet kusurunun varlığı halinde zarardan idare sorumlu olacak ve dava idari yargıda açılacak; kişisel kusurun varlığı halinde ise zarardan kamu görevlisi sorumlu tutularak dava, adli yargıda açılacaktır. Şu halde uğranılan zararın tazmini için öncelikle kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilen hangi işlem ya da eylemlerin hizmet kusuru, hangilerinin kişisel kusur oluşturduğunun tespiti şarttır.

⁸⁵⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.203.

İdarenin, kamu görevlilerinin suç araştırma görevini yerine getirirken hukuka aykırı arama kararı ya da emri vermesinden ya da arama yapmasından dolayı sorumlu tutulabilmesi için verilen zararın, hizmet kusuru olarak nitelendirilebilecek işlem ya da eylemlerden kaynaklanması gerekir⁸⁶⁰. Kişisel kusur halinde ise uğranılan zarardan idare değil, bizzat zarara neden olan kamu görevlileri sorumlu olacaktır.

Hizmet kusuru kısaca, yürütülen hizmetten ayrılamayan kusur, şeklinde tanımlanmaktadır. Bu manada hizmet kusuru, kamu görevlilerinin idareye ve idarenin yürüttüğü hizmetlere ilişkin olup kişiselleştirilemeyen kusurlu davranışlarını ifade etmektedir⁸⁶¹. Kamu görevlilerince işlenen kusur, hizmetten ayrılamaz nitelikte diğer bir deyişle, hizmet kusuru niteliğindeyse uğranılan zarardan kamu görevlisi değil, kamu tüzel kişisi sorumlu olacaktır⁸⁶².

Hizmet kusurunda idarenin sorumluluğunun nedeni; hizmetin kuruluşundaki, işleyişindeki bir eksikliği ya da ilgili kamu görevlileri üzerindeki gözetim ve denetim görevinin gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle, hizmetin yapılmaması, geç yapılması ya da gereği gibi yapılmaması yani kusurlu yapılmasıdır⁸⁶³. Bu manada hizmet kusurunun, hizmetin kurulmasında, işleyişi ya da düzenlenmesindeki bir aksaklığı, bozukluğu ya da eksikliği ifade ettiğini görmekteyiz⁸⁶⁴. Örneğin, yükümlü yerine inceleme elemanı tarafından her hangi bir kötü niyet taşımaksızın yanlışlıkla diğer bir yükümlünün işyerinde vergisel arama yapılması durumunda hizmet kusurunun varlığı söz konusu olur. Zira burada inceleme elemanının, yürütülen hizmetle ilgili kişiselleştirilemeyen kusurlu davranışı nedeniyle kaçakçılık suçuyla ilgisi bile bulunmayan üçüncü bir kişi, aramaya tedbirine muhatap olmaktadır. Burada inceleme elemanı tarafından işlenen kusur, hizmetten ayrılamaz nitelikte diğer bir deyişle, hizmet kusuru niteliğinde olduğu için üçüncü kişinin uğradığı zarardan inceleme elemanı değil, vergi idaresi sorumlu olacaktır.

Kişisel kusur ise kısaca, yürütülen hizmetten ayrılabilir kusur, olarak tanımlanmaktadır⁸⁶⁵. Kişisel kusur, kamu hizmeti sırasında ya da kamu hizmeti dolayısıyla meydana gelen hizmete ve kamu idaresine mal edilemeyecek derecedeki

⁸⁶⁰ Eryılmaz, a.g.e., s.287.

⁸⁶¹ Şeref Gözübüyük; *Yönetim Hukuku*; 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s.294.

⁸⁶² Çağlayan, a.g.e., s.640.

⁸⁶³ Kaşıkçı, a.g.e., s.204; Turan Yıldırım; *İdari Yargı*, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.253.

⁸⁶⁴ Çağlayan, a.g.e., s.632.

⁸⁶⁵ Gözübüyük, a.g.e., s.296.

kusur olup kamu görevlisinin; görevle ilişkisi olmayan özel hayatında gerçekleştirdiği davranışları, görevi sırasında ancak görevi ile bağdaşmayan kişisel saiklerle işlediği davranışları ve görevi dışında olmakla beraber görevi dolayısıyla gerçekleştirdiği davranışları kapsamaktadır⁸⁶⁶. Buradan hareketle kişisel kusurlu davranışın, kamu görevlisinin görevinden, yetkisinden ya da resmi sıfatından bağımsız olarak hukuk düzeninin herkese yüklediği ödevlere aykırı bir davranıştan kaynaklanabileceği gibi kamu görevinin yerine getirilmesi vesilesi ile de gerçekleştirilebileceğini söylemek mümkündür⁸⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında *“Kamu görevlilerinin, açıkça ve kolayca hizmetten ayrılabilen tasarruf ve hatalarının kötü niyet ve maksatla ilgiliye zarar vermek veya kamu yararı dışında özel çıkarlar sağlanmak için bilerek yani kasten yapılan işlem ve eylemlerle bağışlanamayacak ölçüde ağır kusur teşkil eden açık şekilde hukuka aykırı fiil ve muamelelerden ibaret olduğu Yargıtay ve Danıştay içtihat ve uygulamalarında kabul edilmektedir. Bu uygulamaya göre kamu personeli bilerek ve isteyerek yetkisini kötüye kullanır veya mevzuata açık ve kesin olarak belirlenmiş bulunan görev ve yetki alanını ve sınırlarını aşar yahut idarenin işlev alanı dışına çıkarsa, kişisel eylem ve kusur işlemiş ve kendi sorumluluğuna yol açmış sayılmaktadır⁸⁶⁸.”* diyerek kişisel kusurun tespitinde dikkate alınacak unsurları ortaya koymuştur. Kamu görevlisinin kusuru, hizmetten ayrılabilir nitelikte ise ortada kişisel bir kusur bulunmakta olup meydana gelen zarardan kamu görevlisi şahsen sorumlu olacak; bu konudaki uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözülecektir.

Kusurun niteliğinin hizmet kusuru mu yoksa kişisel kusur mu olduğunun belirlenmesi; kamu görevlisinin zarar verici işlem ya da eylemi gerçekleştirdiği sırada görevini yerine getirme amacıyla hareket edip etmediği hususunun tespitine bağlı olup tespit sırasında somut olayın özellikleri dikkate alınacaktır. Eğer kamu görevlisi kasten bu amacın dışında başka saiklerle hareket etmiş ve zarar vermişse artık kişisel kusur söz konusu olacaktır⁸⁶⁹. Bu kapsamda; evinde gerçekleştirilen vergisel arama sırasında yükümlüye ve ailesine inceleme elemanı tarafından hakaret edilmesi, yükümlünün işyerindeki vergisel arama sırasında mallarına kasten zarar verilmesi, arama kararında yer almamasına rağmen inceleme elemanı tarafından

⁸⁶⁶ Eryılmaz, a.g.e., s.287.

⁸⁶⁷ Eryılmaz, a.g.e., s.287.

⁸⁶⁸ AYM. T: 25.03.1975, E.1974/42, K.1975/62, <https://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 10.02.2019.

⁸⁶⁹ Kaşıkçı, a.g.e., s.206.

zarar vermek amacıyla hasım olduğu bir yükümlünün evinde arama yapması, kişisel kusura örnek olarak gösterilebilir. İnceleme elemanının bu davranışları, onun görev ve yetkilerinden kesin bir şekilde ayrılmakta olup zarar verici söz konusu eylemleri gerçekleştirdiği sırada, görevini yerine getirme amacıyla değil; kişisel saiklerle hareket etmesi söz konusudur. Dikkat edileceği üzere, yukarıdaki hallerde vergi inceleme elemanının amacı, vergisel arama yaparak bir kamu hizmetini yerine getirmek değil; kamu hizmetini, kendi çıkarları için bir araç olarak kullanmaktır. İnceleme elemanının söz konusu davranışlarından, vergi idaresinin sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle de yükümlünün uğradığı zarardan vergi inceleme elemanı şahsen sorumlu olacak; bu konudaki uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözülecektir.

2.2.2.2. Hukuka Aykırı Vergisel Arama Nedeniyle Açılacak Tazminat Davaları

Devlet Memurları Kanunu (DMK)'nın 13'üncü maddesinde kişilerin *“kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine”* dava açacakları belirtilmiştir. Anayasa m. 129/5 hükmünde ise *“Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir”* hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa ve DMK'nın hükümleri dikkate alındığında kamu görevlisinin işlem ya da eyleminin hizmet kusuru teşkil etmesi durumunda zararın tazmini için açılacak davanın, idare aleyhine, idari yargıda açılması gerekmektedir⁸⁷⁰. Bu itibarla, hukuka aykırı olarak verilen arama kararı ve bu karar doğrultusunda gerçekleştirilen vergisel arama işlem ve eylemlerinin, hizmet kusuru oluşturduğunun tespit edilmesi halinde uğranılan zararın tazmini için açılacak olan davaların da idari yargıda vergi idaresi aleyhine açılması şarttır. Bu halde zararın tazmini için açılacak dava İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen tam yargı davasıdır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2013 yılında verdiği bir kararda, idarenin yürütmekle yükümlü bulunduğu kamu hizmetine ilişkin olarak kişilere verdiği zararların tazmini istemiyle açılacak davaların idari işlem ve eylemlerden dolayı kişisel hakları ihlal edilenler

⁸⁷⁰ Eryılmaz, a.g.e., s.289.

tarafından idari yargıda açılacak tam yargı davaları ile çözüme kavuşturulacağını ifade etmiştir⁸⁷¹.

Hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel aramanın kişisel kusur olarak nitelendirilebileceği durumlarda ise, aramadan zarar gören yükümlülerin, zararlarının tazmini için Borçlar Kanunu'nun (BK) haksız fiilden doğan tazminat sorumluluğuna ilişkin 49 ila 56'ncı maddeleri uyarınca, zarara neden olan vergi inceleme elemanı aleyhine adli yargıda tazminat davası açması gerekecektir. Nitekim Yargıtay da yakın tarihli bir kararında, kamu görevinden kolayca ayrılabilen ve kamu görevi dışında kalan eylemler nedeniyle kişilere zarar verilmesi durumunda eylem ile kamu görevi arasındaki bağın kesilerek sadece kamu görevlisinin kişisel kusurunun söz konusu olacağını belirtmiş; kişisel kusura dayalı olarak ortaya çıkan zararların tazmini için zarara neden olan görevli hasım gösterilerek adli yargı mercilerinde dava açılması gerektiğini ifade etmiştir⁸⁷².

Kişisel kusurun söz konusu olduğu durumlarda hukuka aykırı vergisel arama nedeniyle zarara uğrayan yükümlünün, hem vergi idaresi hem de inceleme elemanı aleyhine adli yargıda tazminat davası açması mümkün değildir. Aynı şekilde hizmet kusurunun bulunduğu durumlarda da hem vergi idaresi hem de inceleme elemanı aleyhine idari yargıda tazminat davası açılmaz⁸⁷³. Hizmet kusurunun bulunduğu durumlarda zararın tazmini için idari yargıda, vergi idaresi hasım gösterilerek tazminat davası dava açılmalı; kişisel kusurun bulunması durumunda ise tazminat davası, inceleme elemanı hasım gösterilerek adli yargıda açılmalıdır.

DMK'nın 13'üncü maddesinde idarenin, hizmet kusuru teşkil eden işlem ya da eylem nedeniyle ödediği zarar için kamu görevlisine genel hükümler çerçevesinde rücu edeceği belirtilmiştir. Bu hükümle korunmak istenen kamu personeli değil zarar gören kişilerdir. Böylece vergi inceleme elemanının arama sırasındaki hizmet kusuru teşkil eden eylem ve işlemlerinden zarar gören yükümlüler, sorumlu inceleme elemanını bulmak ve alacağını ondan tahsil etmeye çalışmaktan kurtulacak, vergi idaresi, uğranılan zararın tazmin edilmesinin garantörü olacaktır.

Gerek vergi idaresi gerekse ilgili inceleme elemanı adına tazminat davası açılabilmesi için öncelikle ortada yapılan vergisel arama nedeniyle meydana gelen

⁸⁷¹ YHGK. T: 06.12.2013, E.2013/4-227, K.2013/1647. www.kazanci.com. 04.03.2019.

⁸⁷² YHGK. E.2013/4-1601, K.2014/681. Karar için Bkz. Çağlayan, a.g.e., s.650-651.

⁸⁷³ Kaşıkçı, a.g.e., s.207.

bir zararın bulunması gerekir. Diğer bir deyişle, yükümlünün uğradığı zarar ile inceleme elemanının zarara neden olan eylemi arasında neden sonuç ilişkisinin bulunması şarttır.

Tazmini talep edilebilecek olan zarar, maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Maddi zarar bir kimsenin malvarlığında meydana gelen ve para ile ifade edilebilen azalmayı ifade eder. Ayrıca malvarlığının artmasına engel olunması (mahrum kalınan kar) da maddi zarar olarak değerlendirilir. Manevi zarar ise, zarar verici eylem nedeniyle kişinin duyduğu acı, elem ve ıstırapı ifade etmektedir. Danıştay bir kararında manevi zararı, kişinin manevi değerlerinde meydana gelen eksilme nedeniyle duyulan acı, üzüntü ve sarsıntı olarak tanımlamıştır⁸⁷⁴.

2.2. CEZA VE CEZA MUHAKEMESİ HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI

2.2.1. Elde Edilen Delillerin Hukuka Aykırı Olmaları Nedeniyle Hükme Esas Alınamaması (Geçersiz Sayılması)

Bilindiği üzere, medeni muhakemeden farklı olarak ceza muhakemesinde maddi gerçek⁸⁷⁵ araştırılır ve bu nedenle her şey delildir. Diğer bir deyişle, ceza muhakemesinde delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Maddi gerçeğe ulaşması ise dava konusu olayın aydınlatılabilmesi için olayla ilgili delillerin bulunması ile sağlanır.. Bununla beraber, ceza muhakemesinde her ne pahasına olursa olsun maddi gerçeğin sınırsız bir şekilde araştırılması kabul edilmemiştir. Zira delillerin hiçbir kısıtlama olmadan sınırsız bir şekilde elde edilmesi uyumsuzlukların da bu şekilde elde edilen deliller ile çözülmesi pek çok bireysel ya da toplumsal değer ihlali sonucunu doğurur⁸⁷⁶. Bu sonuç ise maddi gerçeğin araştırılması ilkesine artık mutlak bir değer tanınmamasına neden olmuş ve her şeye rağmen delil elde etme anlayışından vazgeçilmiştir⁸⁷⁷. Dolayısıyla ancak hukuka uygun yol ve yöntemlerle elde edilmiş delillere dayanılarak maddi gerçeğe ulaşılması gerekmektedir.

⁸⁷⁴ Dn. 10. D., T: 27.04.2000, E.1997/3081, K.2000/1961. www.kazanci.com. 04.03.2019.

⁸⁷⁵ Maddi gerçek, “suç adı verilen olayın nasıl meydana geldiğinin en küçük ayrıntısına, son noktasına kadar ortaya çıkarılması; olayın gerçekten ne olduğunun tüm yönleriyle aydınlatılması; o olayın o şüpheli tarafından gerçekleştirildiğinin %100’e yakın bir şekilde saptanmasıdır”. Bahri Öztürk; “Vergi Ceza Muhakemesi’nde Delil Yasakları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s.206.

⁸⁷⁶ Cumhur Şahin; *Ceza Muhakemesi Hukuku II*, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Bası, Ankara 2015, s.88-89; Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı...*, a.g.e., s.365

⁸⁷⁷ Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı...*, a.g.e., s.365; Kaşıkçı, a.g.e., s.178.

Delillerin hukuka uygun olması ve kanunda belirtilen usullere göre elde edilip değerlendirilmesi kuralı, delil serbestisi ilkesine getirilen önemli bir sınırlamadır. Nitekim Yargıtay⁸⁷⁸ da bu hususa işaret ederek delillerin hukuka uygun olmasının delil serbestisi ve delillerin hakimlerin kanaatine göre takdir edilmesi ilkelerinin sınırını oluşturduğunu belirtmiştir⁸⁷⁹. İşte ceza muhakemesinde delillerin elde edilmesi ve değerlendirilmesinde hukuk devleti esası doğrultusunda getirilen sınırlamalara “*delil yasakları*” adı verilmektedir⁸⁸⁰. Delil yasakları, delilin elde edilmesine (ikame edilmesine) ve delilin değerlendirilmesine ilişkin olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Elde ediliş şekline, delilin konusuna, aracına ve kaynağına ilişkin olarak yasak delilleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; delil konusu yasakları (CMK m. 47), delil aracı ya da kaynağı yasakları (CMK m. 45,46,48) ve delil metodu (elde edilmesi) yasaklarıdır (TCK m. 94-96)⁸⁸¹. Dikkat edileceği üzere, delil yasakları denildiğinde; bazen konu itibariyle delil olmama, bazen elde ediliş kaynağı itibariyle delil olarak kullanılamama, bazen de belirli şekillerde elde edilen delillerin yargılamada kullanılamaması halleri anlaşılmaktadır⁸⁸².

Ceza muhakemesi hukukumuzda delil yasaklarına⁸⁸³ ilişkin ilk düzenleme 3842 sayılı Kanun ile mülga CMUK’nın 254’üncü maddesine eklenen “*Soruşturma ve kovuşturma organlarının hukuka aykırı şekilde elde ettikleri deliller hükme esas alınamaz*” şeklindeki kuraldır. Avrupa Birliği hukukuna uyum kapsamında 2001 yılında 4709 sayılı Kanun’un 15’inci maddesi ile Anayasa’nın 38’inci maddesine “*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*” hükmü

⁸⁷⁸ “Ceza Yargılaması hukukumuzda delillerle ilgili geçerli ilke, “delil serbestisi” prensibidir. Bu nedenle, ceza yargılaması hukukunda, medeni yargılama hukukundan farklı olarak, her şey kanıt olarak kabul edilebilmektedir. Öte yandan, 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun 254. maddesinin birinci fıkrasında; “Mahkeme irat ve ikame edilen delilleri, duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre takdir eder” denilmekle, yargılama sürecinde sunulan ve toplanan kanıtlardan çıkarım yapılması yargıçların takdirine bırakılmıştır. Ancak hem “delil serbestisi” hem de “delillerin yargıçların kanaatine göre takdir edilmesi” ilkelerinin belli sınırları bulunmaktadır. Bunlardan biri de, mahkemenin, ancak hukukun izin verdiği yöntemlerle elde edilen delilleri dikkate alabilecek olmasıdır. Başka bir deyişle, hukuk düzeninin yasakladığı yöntemlerle toplanan kanıtlar mahkemece dikkate alınamazlar. Temel hak ve hürriyetlere yasadışı müdahale suretiyle elde edilen delillerin davalarda hükme esas alınmasının hukuka aykırı sayılması ise, çağdaş hukuk sistemlerinin bazılarında yargısal ilkeler, kimilerinde de pozitif hukuk normları sayesinde mümkün olabilmektedir.” YCGK. T: 17.11.2009, E.2009/7-160, K.2009/264, www.kazanci.com. 04.03.2019.

⁸⁷⁹ Devrim Aydın; *Ceza Muhakemesinde Deliller*, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.52-53.

⁸⁸⁰ Şahin, *Ceza Muhakemesi Hukuku II*, a.g.e., s.88; Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı...*, a.g.e., s.365.

⁸⁸¹ Öztürk vd., *Nazari ve Uygulamalı...*, a.g.e., s.365; Kaşıkçı, a.g.e., s.179-180.

⁸⁸² Kaşıkçı, a.g.e., s.180.

⁸⁸³ Delil yasaklarına yargılamada hükme esas alınıp alınamayacaklarına ilişkin mukayeseli hukukta ve Türk Hukukundaki tartışmalar için Bkz. Aydın D., a.g.e., s.173-221.

eklenmiştir. Böylece bu hükümle birlikte hukuka aykırı delillerin hükme esas alınamayacağı anayasal bir dayanağa kavuşmuştur⁸⁸⁴.

Yeni CMK m. 217/2 de CMUK'daki düzenlemelere paralel olarak yeni bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre “*Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir*”. Bunun yanı sıra CMK m. 206/2’de delil kanuna aykırı olarak elde edilmişse reddedileceği, CMK m. 148/3’ de ise rıza ile verilmiş olsa dahi yasak usullerle elde edilen ifadelerin delil olarak değerlendirilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca CMK’nın 230’uncu maddesinde dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin hükmün gerekçesinde ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Son olarak CMK m. 289/1-i’ye göre hükmün, hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması, hukuka kesin aykırılık oluşturduğu için mutlak bozma sebebidir.

Anayasa’nın 38’inci maddesine eklenen hüküm, sadece CMK bakımından değil tüm yargılama hukuku bakımından hüküm ifade edecek; kanuna aykırı olarak elde edilen bulguların delil olarak kullanılamayacağına ilişkin kural, anayasa yargısı, medeni yargı ve askeri yargıda olduğu gibi vergi yargısı bakımından geçerli olacaktır. Ayrıca CMUK’un 254’üncü maddesi sadece soruşturma ve kovuşturma mercilerini bağlamakta iken Anayasa’daki söz konusu düzenleme herkesi bağladığı için özel kişiler tarafından elde edilen deliller de bu kapsamda değerlendirilecektir⁸⁸⁵. CMUK ve CMK’da “*delil*” sözcüğü kullanılmasına rağmen Anayasa’nın 38’inci maddesinde “*bulgular*” sözcüğünün kullanılması nedeniyle hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan ve henüz klasik delil vasfını kazanmış tüm iz, eser ve belirtiler de artık delil olarak kabul edilmeyecektir⁸⁸⁶.

Anayasa’nın 38’inci maddesinde kanuna aykırı elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği belirtilirken CMK m. 217/2’ de yüklenen suçun hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edileceği ifade edildiği için hak ihlaline yol açmayan en küçük bir hukuka aykırılık bile elde edilen delili hukuka aykırı hale getirecektir. Bu manada bir delilin hukuka aykırı olarak elde edildiği belirlenmiş ise, hukuka aykırılığın büyük-küçük, önemli-önemsiz isnat edilen suçu

⁸⁸⁴ Aydın D., a.g.e., s.209.

⁸⁸⁵ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.371.

⁸⁸⁶ Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı..., a.g.e., s.371; Kaşıkçı, a.g.e., s.183.

doğrudan ya da dolaylı ispat edip etmediğine bakılmaksızın göz ardı edilmesi ve yargılamada delil olarak kullanılamaması gerekmektedir⁸⁸⁷.

Yukarıda yapılan açıklamalardan ortaya çıkan bir sonuç da hukuka aykırı olarak elde edilen bir delil aracılığıyla ulaşılan diğer delillerin de hukuka aykırı kabul edilerek yargılamada hükme esas alınamayacağıdır. Örneğin, arama kararı olmamasına rağmen yükümlünün evinde yapılan vergisel arama sonucunda elde edilen deliller, hukuka aykırı olacağı gibi bu deliller vasıtasıyla diğer bir yükümlünün iş yerinde yapılan vergisel aramada elde edilen deliller de hukuka aykırı hale gelecek ve yargılamada hükme esas alınamayacaktır.

VUK ve vergi yargılamasına ilişkin kuralları düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hukuka aykırı delillere ilişkin her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak gerek Anayasa'da gerekse CMK'da yer alan yukarıdaki açıklamaların ceza muhakemesinin bir parçası olan vergi ceza muhakemesi hukuku bakımından da geçerli olacağı kuşkusuzdur. VUK'nın 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının yargılama yerinin ceza mahkemeleri olduğu dikkate alındığında bu suçlar bakımından yürütülecek soruşturma ve kovuşturma sırasında da CMK'daki delil yasakları sistemi geçerli olacaktır.

Her koruma tedbiri gibi aramanın da mutlaka CMK'da belirtilen kurallara uygun olarak yapılması gerekir. Kanundaki hükümlere aykırı olarak yapılan işlemler hem aramayı hem de arama sırasında elde edilen delilleri hukuka aykırı hale getirir⁸⁸⁸. Arama koruma tedbirinin, vergi hukuka özgü bir türü olan vergisel aramanın da hem VUK hem de CMK'da yer alan kurallar doğrultusunda hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir.

Her hangi bir hak ihlaline sebebiyet vermese bile ikinci bölümde aktardığımız kurallara uyulmadan hukuka aykırı bir şekilde icra edilen vergisel arama ile elde edilen bulgular delil olarak kabul edilemez. Vergisel aramanın hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi durumunda arama sırasında elde edilen delillerin hem vergi mahkemelerinde tarh edilen vergi ve/veya kesilen vergi cezalarına ilişkin yargılamada hem de ceza mahkemesinde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamada delil olarak kullanılabilmesi mümkün değildir.

⁸⁸⁷ Ahmet Aydın; "Uygulamada Hukuka Aykırı Deliller", *İstanbul Barosu Dergisi*, C.87, S.2, 2013, s.271.

⁸⁸⁸ Özbek vd., a.g.e., s.403.

2.2.2. Hukuka Aykırı Aramanın Suç Teşkil Etmesi

Aramanın hukuka aykırı olarak gerçekleşmesi durumunda TCK kapsamındaki çeşitli suçların işlenmesi söz konusu olabilecektir. Bunlardan ilki 5237 sayılı TCK'nın 120'nci maddesinde düzenlenen “*haksız arama*” suçudur. Söz konusu hükme göre “*Hukuka aykırı olarak bir kimsenin üstünü veya eşyasını arayan kamu görevlisine üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verilir*”. Bu maddede ile bir kimsenin üstünü veya eşyasının hukuka aykırı olarak aranması, görevi kötüye kullanma suçundan bağımsız bir suç olarak tanımlanmıştır⁸⁸⁹.

Suç failinin bir kamu görevlisi⁸⁹⁰ olması gerekmektedir. Bu bakımdan söz konusu suç, bir özgü suç niteliği taşımaktadır. Mülga 765 sayılı TCK'nın 183'üncü maddesinde bu hükme paralel bir hüküm mevcuttu. Bu maddede hem arama emri veren hem de bu emri gerçekleştiren memurun cezalandırılması öngörülmekteydi⁸⁹¹. Ancak 5237 sayılı TCK'nın 120'nci maddesinde sadece aramayı gerçekleştiren kamu görevlisinin cezalandırılacağı belirtilmiş; arama kararı ya da emrini verenlerin cezalandırılacağına dair hüküm getirilmemiştir. Her ne kadar yeni düzenlemede hukuka aykırı arama emri veren kamu görevlilerinin cezalandırılacağı belirtilmemişse de TCK'nın 24'üncü maddesinde konusu suç teşkil eden emrin hiçbir şekilde yerine getirilemeyeceği; aksi halde emri yerine getiren ile emri verenin sorumlu olacağı belirtildiğinden dolayı emri veren kamu görevlisi de bu suçtan müşterek fail olarak sorumlu olacaktır⁸⁹². Vergisel arama, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerçekleştirildiği için inceleme elemanları hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel aramadan dolayı haksız arama suçunun faili olabileceklerdir. Ayrıca arama kararı veren hakim de vergisel aramanın şartlarının oluşmamasına rağmen kasten hukuka aykırı bir şekilde arama kararı verirse, bu suçun faili olabilir.

Haksız arama suçunun oluşabilmesi için TCK m. 120'nin gerekçesinde de belirtildiği gibi kişinin cebinin, el çantasının, bavulunun, özel otomobilinin hukuka

⁸⁸⁹ Ahmet Gökçen; “Hürriyete Karşı Suçlar”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/117.doc, s.32, 22.01.2018.

⁸⁹⁰ 5237 sayılı TCK'nın 6'ncı maddesinde kamu görevlisi, “*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır.

⁸⁹¹ Erdagöz, a.g.e., s.252.

⁸⁹² Ali Parlar ve Muzaffer Hatipoğlu; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.1, Ankara 2007, s.954 Akt: Çokmutlu, a.g.e., s.127.

aykırı olarak aranması gerekmektedir⁸⁹³. VUK m. 142 uyarınca yükümlünün üzeri, çantası ya da özel aracının aranması söz konusu olabileceği için bu şekliyle işlenen fiil, suçun maddi unsurunu oluşturacaktır⁸⁹⁴.

TCK' nın 120'nci maddesinde fiilin hukuka aykırı olması gerektiğine işaret edilmiştir. Söz konusu hükmün gerekçesinde, madde metninde geçen "*hukuka aykırı olarak*" ibaresinden maksadın yürürlükteki mevzuatın izin vermediği haller olduğu ifade edilmiş; kanun ve nizamların izin verdiği durumlarda bu suçun oluşmayacağı belirtilmiştir. Yine suçun oluşması için kamu görevlisinin kişi hürriyetini, görevini kötüye kullanarak veya yetkisini aşarak ihlal etmiş olması gerektiğine de gerekçe yer verilmiştir.

Aramanın hukuka aykırı olması iki halde söz konusu olacaktır. Bunlardan ilki, geçerli bir arama kararı ya da emri olmaksızın veya karar ya da emirde belirtilen sınırlamalara uyulmaksızın arama yapılmasıdır. İkincisi ise, arama sırasında, aramanın icrasına yönelik olarak kanunda belirtilen kurallara uyulmamış olmasıdır⁸⁹⁵. İnceleme elemanlarının, arama kararı almadan ya da kararda belirtilen sınırlara uymadan vergisel arama yapması veya aramanın uygulanmasına yönelik olarak gerek VUK gerekse CMK'daki hükümlere uyulmamış olması durumunda bu suç bakımından hukuka aykırılık şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Vergisel aramanın hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi durumunda oluşabilecek bir diğer suç da TCK'nın 116'nci⁸⁹⁶ maddesinde yer alan konut dokunulmazlığının ihlali suçudur. Bu hususa TCK'nın 120'nci maddesinin gerekçesinde de yer verilmiş ve aramanın yetkisiz olarak girilen konutta gerçekleştirilmesi durumunda haksız arama suçunun yanında ayrıca konut dokunulmazlığının ihlali suçunun da oluşacağı; bu durumda ise gerçek ıçtima

⁸⁹³ Gökçen, a.g.e., s.32.

⁸⁹⁴ Bayraklı vd. a.g.e., s.154.

⁸⁹⁵ Levent Polat; *Haksız Arama Suçu*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, S.67.

⁸⁹⁶ TCK m. 116 hükmü şöyledir: " (1) Bir kimsenin konutuna, konutunun eklentilerine rızasına aykırı olarak giren veya rıza ile girdikten sonra buradan çıkmayan kişi, mağdurun şikâyeti üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Birinci fıkra kapsamına giren fiillerin, açık bir rızaya gerek duyulmaksızın girilmesi mutat olan yerler dışında kalan işyerleri ve eklentileri hakkında işlenmesi hâlinde, mağdurun şikâyeti üzerine altı aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur.

(3) Evlilik birliğinde aile bireylerinden ya da konutun veya işyerinin birden fazla kişi tarafından ortak kullanılması durumunda, bu kişilerden birinin rızası varsa, yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanmaz. Ancak bunun için rıza açıklamasının meşru bir amaca yönelik olması gerekir.

(4) Fiilin, cebir veya tehdit kullanılmak suretiyle ya da gece vakti işlenmesi halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur."

hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla hakim kararı olmadan yükümlünün ya da kaçakçılıkla ilgili üçüncü kişilerin konutlarında vergisel arama yapılması durumunda konut dokunulmazlığının ihlali suçu da oluşacaktır.

TCK'nın 256'ncı maddesi⁸⁹⁷ uyarınca, yapılan vergisel aramanın hukuka uygun olduğu halde aramayı gerçekleştiren kamu görevlilerinin, aramanın icrası sırasında aramaya muhatap olan kişilere görevin gerektirdiği ölçünün dışında kuvvet kullanması halinde kasten yaralama suçuna ilişkin hükümler uygulanacaktır. Bu nedenle vergisel arama sırasında ölçüsüz olarak kuvvet uygulanması durumunda TCK m. 86/3-d gereğince kamu görevlisinin sahip olduğu nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kasten yaralama suçu da oluşabilecektir⁸⁹⁸.

3. VERGİSEL ARAMANIN İHBAR EDEN BAKIMINDAN SONUÇLARI

Vergisel arama bir ihbara dayanıyorsa arama sonucunda ihbarın sabit olması ya da sabit olmamasına göre ihbarda bulunan bakımından çeşitli sonuçlar ortaya çıkacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinin son fıkrasında, ihbar üzerine yapılan aramada, ihbarın sabit olmaması durumunda nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirin adının bildirilmesini isteyebileceği; bu durumda da vergi dairesinin muhbirin ismini bildirmeye mecbur olduğu belirtilmiştir. Vergisel arama sonucunda kaçakçılıkla ilgili defter ve belgelerin bulunmasıyla ihbar sabit olur. Aramada elde edilen defter ve belgelere dayanılarak vergi tarh edilmemiş olması ya da tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin yargı mercilerince iptal edilmiş olması ihbarın sabit olmadığı anlamına gelmez⁸⁹⁹.

Ayrıca VUK, ancak arama yapılması durumunda muhbirinin isminin verileceğini ifade ettiği için ihbara rağmen vergisel arama yoluna gidilmezse muhbirin isminin verilmesi mümkün değildir. İhbarın sabit olması halinde muhbire talep etmesi ve kanunda belirtilen şartları sağlaması durumunda 1905 sayılı Kanun çerçevesinde ihbar ikramiyesi ödenmesi söz konusu olacaktır.

⁸⁹⁷ TCK m. 256 hükmü şu şekildedir: “Zor kullanma yetkisine sahip kamu görevlisinin, görevini yaptığı sırada, kişilere karşı görevinin gerektirdiği ölçünün dışında kuvvet kullanması halinde, kasten yaralama suçuna ilişkin hükümler uygulanır.”

⁸⁹⁸ Açar, a.g.e., s.160; Baki, a.g.e., s.141; Onan, a.g.e., s.79.

⁸⁹⁹ Hazine Ve Maliye Bakanlığı; *Vergi Usul Kanunu ve İzahları*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No: 4, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O, Ankara 1949, s.302; Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu; *Açıklamalı Ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, 3. Baskı, Sözkesen Matbaacılık, Ankara 2005, s.199.

İhbarın sabit olmaması ise, yapılan arama sonucunda yükümlünün kaçakçılık suçu işlediğine dair delil bulunamaması ve ihbara konu olayların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmasıdır⁹⁰⁰. Bu durumda nezdinde arama yapılan yükümlünün talep etmesi durumunda vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. Ancak yükümlü talep etmemişse vergi dairesi kendiliğinden muhbirin ismini asla bildiremez. İhbarın sabit olmaması durumunda muhbirin isminin bildirilmesi ile amaçlanan dürüst yükümlülerin asılsız ihbarlar nedeniyle maddi ve manevi zarara uğramalarına engel olmak ve bu konuda onlara yasal koruma sağlamaktır⁹⁰¹.

İhbarın sabit olmaması durumunda nezdinde arama yapılan yükümlü, BK' nın 49 ve müteakip maddeleri doğrultusunda, yapılan vergisel arama nedeniyle uğradığı maddi ve manevi zararı muhbirden talep edebilir. Ayrıca asılsız ihbar durumunda TCK'nın 267'nci maddesinde yer alan “*iftira*” ve TCK m. 271'de yer alan “*suç uydurma*” suçlarının oluşması da söz konusu olabilir.

⁹⁰⁰ Dayıoğlu, a.g.m., s.107; Taşdelen, a.g.m., s.183.

⁹⁰¹ Kocahanoğlu, a.g.e., s.40; Koçak, a.g.m., s.61.

SONUÇ

Ceza muhakemesinde delillerin elde edilmesi ile şüpheli ya da sanığın yargılama ve hükmün infazı sırasında hazır bulundurulması yoluyla yargılamanın adil ve sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen önlemler, koruma tedbirleri olarak ifade edilmektedir. Henüz hüküm verilmeden önce geçici olarak uygulanan ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan koruma tedbirlerinden birini de arama tedbiri oluşturmaktadır.

Şüpheli ya da sanığın veya bir suçla ilişkin delillerin elde edilmesi (adli arama) ya da bir suçun veya bir tehlikenin önlenmesi amacıyla gerçekleştirilen arama (önleme araması) koruma tedbirine mali hukuk alanında da gün geçtikçe artan bir şekilde başvurulmaktadır. VUK'da yer alan arama tedbiri, vergi kaçakçılığı suçuna dair delillerin elde edilmesi amacıyla gerçekleştirildiği için hukuki nitelik itibarıyla adli aramadır.

Adli aramaya ilişkin başta CMK olmak üzere farklı kanunlarda da düzenlemeler bulunduğundan dolayı VUK'da yer alan ve çalışmamızın konusunu oluşturan bu arama türü için vergisel arama kavramı kullanılmıştır. Vergisel aramanın hukuki niteliğinin adli arama olarak tespiti doğrultusunda Anayasa'da ve CMK'da yer alan aramaya ilişkin hükümlerin vergisel arama bakımından da uygulanması söz konusu olacaktır. Yine adli aramaya hakim olan ilkeler ve adli aramanın ön şartlarının vergisel arama bakımından da geçerli olduğu söylenebilecektir. Ayrıca üzerinde vergi incelemesi gerçekleştirilecek defter, belge ve kayıtların yükümlünün rızası dışında zorla ele geçirilmesini sağlayan bir koruma tedbiri olmasından dolayı vergisel aramanın, vergi incelemesinin bir türü olduğu izlenimini uyandıracak şekilde "aramalı vergi incelemesi" ya da "aramalı inceleme" şeklinde ifade edilebilmesi mümkün değildir.

Vergisel arama ile yükümlünün gizleyip ibraz etmekten kaçındığı defter, belge ve kayıtlar ele geçirilerek bunlar üzerinde vergi incelemesi yapılması sağlanır. Arama tedbiri, bu şekilde vergi incelemesinin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak fonksiyonunu icra etmesine aracılık eder. Vergisel aramanın temel amacı, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik delil elde etmektir. Vergisel arama sırasında ele geçirilen deliller, gerek kaçakçılık suçları bakımından ceza yargılamasında gerekse vergi idaresi tarafından tarh edilen ve/veya

kesilen cezaya karşı dava açılması durumundan vergi yargılamasında maddi gerçeğin ortaya konularak yargılamanın, adil yargılanma ilkesine uygun olarak gerçekleştirilmesine de yardımcı olacaktır.

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için ihbar ya da yapılan vergi incelemeleri vasıtasıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığına dair emareler/belirtiler bulunması gerekir. VUK'da vergisel arama için varlığı aranan en önemli şart, bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden emarelerin tespit edilmiş olmasıdır. Söz konusu emareler sebebiyle yükümlünün vergi kaçırdığı yönünde ortaya çıkan şüphenin yenilerek ortadan kaldırılabilmesi için arama yoluna başvurulmaktadır. Emarelerin vergi kaçırıldığını kesin bir şekilde ortaya koyan bir delil niteliğinde olmamakla birlikte bu yönde şüphe uyandıracak olgu ve durumlar olarak anlaşılması gerekir. Ancak emare belirsiz bir kavram olup arama için varlığı aranan şüphenin derecesini ortaya koymaktan uzaktır. Bu nedenle CMK'da olduğu gibi emare kavramı yerine şüphe derecesinin belirliliği açısından daha somut bir nitelik taşıyan ve emareye göre daha dar yorumlanan makul şüphe kavramına VUK'da yer verilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Vergisel arama yoluna başvurulabilmesi için ihbar veya yapılan vergi incelemesi neticesinde yükümlünün vergi kaçırdığı konusunda makul şüphe oluşturan emarelerin tespit edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla vergisel aramanın dayanağını, sadece ihbar ya da vergi incelemesi oluşturabilir. Ortada ihbar ya da vergi incelemesi bulunmadan sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kişisel isteği üzerine arama yapılabilmesi mümkün değildir.

İhbar ya da vergi incelemesi neticesinde yükümlünün vergi kaçırdığına dair makul şüphe oluşturan belirtilerin tespit edilmiş olması tek başına arama yapılabilmesi için yeterli değildir. Vergi Usul Kanunumuz, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına gerek duyarak talepte bulunmasını ve hakim tarafından bu yönde olumlu bir karar verilmesini de vergisel arama için bir şart olarak öngörmüştür. Vergisel arama yapılabilmesini talep etme konusunda takdir hakkı, kanun tarafından sadece inceleme elemanlarına tanımıştır. Bu manada vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar dışındaki diğer bir kamu görevlisi ya da bir merciin arama yapılmasını talep etme yetkisi bulunmamaktadır. VUK'nın 142'nci maddesinde vergisel aramanın sadece sulh hakiminin kararı ile gerçekleştirilebileceği

ifade edilmiştir. Her ne kadar kanunda sulh hakimi denilmişse de CMK’da yer alan göreve ilişkin hükümler uyarınca, burada kastedilen sulh ceza hakimidir. VUK gecikmesinde sakınca bulunan haller bakımından özel bir düzenleme getirmemiş olup savcı ya da kolluk amirine arama emri verme yetkisi tanımayarak CMK’dan ayrılmış ve aramaya karar verme yetkisini sadece hakime tanımıştır. Vergisel aramanın, sadece hakim kararı ile gerçekleştirilebilmesi yükümlülerin haklarının korunması bakımından önemli bir güvence oluşturmaktadır.

Vergisel aramaya sadece kaçakçılık suçu için mi başvurulabileceği yoksa kaçakçılık suçuna ek olarak vergisel kabahatler bakımından da arama tedbirine başvurulup başvurulamayacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Söz konusu tartışma, vergisel aramanın 5432 sayılı ilk VUK ile ilk defa ihdas edildiği 1949 yılından bugüne kadar kavram olarak önemli bir değişiklik geçirmemiş olmasına rağmen aramayla ilgili hükümlerdeki kavramların içeriğinin önemli ölçüde değişmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Kaçakçılığın, yapılan değişiklikler neticesinde bir vergi kabahatinden vergi suçuna dönüşmesine rağmen 213 sayılı VUK’nın 142’nci maddesindeki “*vergi kaçırdığına*” ibaresinin 5432 sayılı Kanun’dan bu yana ilk haliyle aynı kalması tereddüt oluşturmaktadır.

Vergisel aramaya ilişkin kanun maddelerinin hem VUK’daki mevcut hükümler hem de koruma tedbirlerinin özellikleri ve CMK’daki aramaya ilişkin düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesi neticesinde vergisel aramaya sadece kaçakçılık suçuna ilişkin makul şüphe oluşturan emarelerin ortaya çıkması durumunda başvurulabileceği sonucuna ulaşılır. Zira ceza muhakemesi sistemimizde arama da dahil olmak üzere koruma tedbirlerine sadece suçlar için başvurulmakta kabahatler bakımından bu tedbirlere başvuru imkanı bulunmamaktadır. Bir an için vergisel kabahatler bakımından arama tedbirine başvurulabildiği ihtimali düşünülse bile bu durum, uygulanan koruma tedbiri ile kısıtlanan hak ve özgürlükler arasında makul bir ölçü bulunmasını öngören orantılılık ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca CMK m. 134’ e göre sadece bir suç nedeniyle yapılan soruşturma dolayısıyla bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama yapılabilir. Vergisel kabahatler nedeniyle arama yoluna başvurulabileceği kabul edilse dahi CMK’nın 134’üncü maddesi hükmü gereği, bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde vergisel arama yapılamayacaktır. Yükümlülerin vergiye ilişkin işlem ve

kayıtlarını çoğunlukla elektronik ortamda tutmayı tercih ettikleri dikkate alındığında bu durumun, vergisel aramanın kendisinden beklenen amaçlara tam olarak ulaşmasına engel olacağı açıktır. Dolayısıyla hem doktrindeki tartışmalara son vermek hem de hukuka aykırılıklara mahal vermeden aramanın kendisinden beklenen amaçlarını yerine getirebilmesi için vergisel arama yoluna başvurulmasını, sadece kaçakçılık suçu ile sınırlanması ve VUK'a bu yönde bir hüküm konulması şarttır.

Vergi inceleme elemanı, VUK'a göre vergi kaçırıldığına dair makul şüphe oluşturan belirtilerin neler olduğunu ve neden arama yapılması gerektiği hususunu arama talebinde gerekçelendirmek zorundadır. Hakim de arama talebindeki gerekçeyi değerlendirerek kaçakçılık suçu bakımından makul şüphe oluşturan belirtilerin var olduğu ve bu suça ilişkin delillerin ancak vergisel arama ile elde edilebileceğine kanaat getirirse arama kararı verecek aksi halde talebi reddedecektir. Böylece vergisel arama için kanunda aranan şartlar var olmadan hukuka aykırı bir şekilde arama yapılması ve aramaya muhatap olan kişilerin temel hak ve özgürlüklerine haksız bir müdahale yapılması da engellenmiş olur.

VUK'da hakim tarafından verilen kararda, sadece vergisel aramanın gerçekleştirileceği yerlerin belirtilmesi gerektiğine yer verilmiş, bunun dışında arama kararında nelerin bulunması gerektiğine ilişkin her hangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konuda var olan boşluğun VUK'nın 147'nci maddesinin atfı gereğince CMK hükümlerinin uygulanması suretiyle doldurulması gerekir. CMK'nın 119'uncu maddesi uyarınca arama kararında, aramanın yapılacağı konut ya da diğer yerlerin adreslerinin yanı sıra, aramanın nedeninin oluşturan fiilin, aranılacak kişi veya eşyanın ve kararın geçerli olacağı sürenin açıkça belirtilmesi gerekir.

Arama, diğer bir koruma tedbiri olan elkoyma için araç niteliği taşısa da ondan ayrı bir nitelik taşıdığı için yukarıdaki unsurlara ek olarak inceleme elemanına elkoyma yetkisi tanındığı da arama kararında ayrıca ve açıkça belirtilmelidir. Her ne kadar kanunda incelenmesine lüzum görülen defter ve belgelerin arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk ve celp edilebileceği belirtilse de bu hüküm Anayasa'nın 20' nci maddesine açıkça aykırılık taşımaktadır. Bu nedenle bu konuda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları peşinen ortadan kaldırmak ve elkoymanın hukuka aykırı nitelendirilmesine engel olunması

için arama kararının, elkoyma yetkisini de ihtiva etmesi elzemdir. Son olarak CMK m. 134' e istinaden bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama, kopyalama ve elkoyma için de arama kararında hüküm bulunması zorunludur.

Hakim tarafından verilen arama kararı üzerine gerekli hazırlıklar tamamlandıktan sonra inceleme elemanı tarafından kararda belirtilen yer, kişi, eşya ve zaman bakımından sınırlı olmak şartıyla gerek VUK'da gerekse CMK'da belirtilen hükümler çerçevesinde arama gerçekleştirilir. Konutta gerçekleştirilen aramalarda yükümlü ya da ailesini rencide edecek ya da kişilik haklarını ihlal edecek diğer davranışlardan, iş yeri aramalarında ise müşterileri rahatsız edecek ve iş akışını engelleyecek hareketlerden kaçınılması gerekir.

Bilgisayarlarda, bilgisayar programları ve kütüklerinde gerçekleştirilen arama sırasında vergi suç ve kabahatlerine ilişkin veriler tespit edilirse sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Ancak CMK'nın 134'ncü maddesine göre elkoyma tedbirine bilgisayar, bilgisayar programı ve kütüklerinde arama ve kopyalama yapılamaması durumunda başvurulması mümkündür. Bu nedenle arama ve kopyalamaya mani bir durum yoksa elkoyma yapılmasının mümkün olmadığı unutulmamalıdır.

CMK ve AÖAY uyarınca, gerçekleştirilen vergisel aramanın, karara ve mevzuata uygun şekilde gerçekleştirildiğinin, aramanın sonuçlarının ve nezdinde arama gerçekleştirilen kişiye bu tedbir sırasında her hangi bir zarar verilip verilmediğinin arama tutanağına bağlanması gerekir. VUK'nın 143'üncü maddesine göre tutulan ayrıntılı tutanak ise CMK ve AÖAY'ye göre tutulacak arama tutanağının unsurlarını tam olarak taşımamaktadır. Ayrıntılı tutanağın her zaman aramanın hemen sonrasında tutulması söz konusu olamayabileceği gibi bu tutanak, sadece arama sırasında bulunan ve incelenmesine gerek duyulan ya da delil değeri olan defter, belge ve kayıtlar için tutulmaktadır. Dolayısıyla vergisel aramada, ayrıntılı tutanağa ek olarak arama tutanağının da düzenlenmesi aramanın hukuka uygun olarak icra edildiğinin ortaya konulması bakımından şarttır.

Vergi Usul Kanunu, arama neticesinde elkonulan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler için süre kısıtlaması getirmiş ve elkonulanların en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla teslim edileceğini; ancak haklı nedenlerin bulunması nedeniyle incelemelerin bu süre içinde tamamlanamaması durumunda

hakim kararı ile sürenin uzatılabileceğini hükme bağlamıştır. Söz konusu üç aylık süre, vergi incelemesi için olmayıp elkoyma tedbiri bakımından öngörülen bir süre sınırlamasıdır.

Vergisel arama sırasında elkonulan defter, belge ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen inceleme sonucunda tıpkı normal vergi incelemesinde olduğu gibi bir vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi dairesi de inceleme raporunda yer alan tespitlere dayanarak yükümlü hakkında vergi tarhı, gecikme faizi uygulanması, vergi cezalarının uygulanması, kamu alacağını korumaya yönelik güvence önlemlerinin alınması şeklinde icrai nitelikte çeşitli işlemler gerçekleştirir ve ihbarname ile durumu yükümlüye bildirir. Yükümlü bu işlemlere karşı kanunla kendisine tanınan bazı haklardan yararlanma ya da birtakım başvuru imkanlarına sahiptir. Yükümlü dilerse hiçbir eylemde bulunmayıp tarh edilen vergi ya da kesilen cezayı ödeyebileceği gibi bu işlemler için dava açma, uzlaşma, cezada indirim gibi yollara da başvurabilir.

Vergisel arama kararının alınmasında, kararın uygulanmasında ve arama sonrasında gerçekleştirilen vergi incelemesinde, Anayasa ve kanunda öngörülen usule aykırı hareket edilmesi durumunda, hem bu işlemler hem de bu işlemlere dayanılarak vergi dairesince gerçekleştirilen tarhiyat ve ceza kesme gibi işlemler hukuka aykırı hale gelecektir. Dolayısıyla söz konusu işlemlerin hukuka aykırılık nedeniyle vergi yargı mercilerince iptal edilebilmesi söz konusu olacaktır.

Hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel arama nedeniyle maddi ve/veya manevi olarak zarara uğrayan yükümlüler bu zararların tazminini talep hakkına sahiptir. Hukuka aykırı olarak verilen arama kararı ve bu karar doğrultusunda gerçekleştirilen vergisel arama koruma tedbirinin, hizmet kusuru oluşturduğunun tespiti halinde uğranılan zararın tazmini için açılacak olan tam yargı davasının idari yargıda, vergi idaresi aleyhine açılması gerekir. Vergisel aramanın, hukuka aykırı olması dolayısıyla uğranılan zarara neden olan eylemlerin, kişisel kusur olarak nitelendirilebileceği durumlarda ise, aramadan zarar gören yükümlülerin, zararlarının tazmini için BK' nın haksız fiilden doğan tazminat sorumluluğuna ilişkin hükümleri uyarınca, zarara neden olan kamu görevlisi aleyhine adli yargıda tazminat davası açması gerekecektir.

Anayasa'nın 38' inci maddesinde kanuna aykırı olarak elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceğini CMK'da ise yüklenen suçun sadece hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş delillerle ispat edilebileceği ve eğer delil hukuka aykırı olarak elde edilmişse reddedileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen vergisel aramada elde edilen deliller, gerek kaçakçılık suçu bakımından ceza mahkemelerinde gerekse vergisel kabahatler ve vergi idaresinin diğer işlemleri için vergi mahkemelerinde yapılacak yargılamada hükme esas alınamayacak ve geçersiz kabul edilerek reddedilecektir. Ayrıca hukuka aykırı olarak arama gerçekleştiren kamu görevlilerinin eylemleri haksız arama, konut dokunulmazlığını ihlal, kasten yaralama gibi suçların konusunu oluşturabilir.



KAYNAKÇA

- AÇAR, Mustafa. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama Ve Elkoyma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2010.
- AKDEMİR, Tuğçe ve Eylem Baş. “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi Ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.314, 2014, ss.126-136.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Ankara, 1979.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- AKIN, Emrah. “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.167, 2006, ss.93-97.
- AKKAYNAK, O. Şener. “Aramalı İnceleme”, *Yaklaşım Dergisi*, 1994, ss.1-10, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=61>, (Erişim Tarihi: 15.10.2017).
- AKSOY, Şemsettin. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları Işığında Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKYILMAZ, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. *Türk İdare Hukuku*, (Güncellenmiş 2. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- ALBAYRAK, Mustafa. *Ceza Muhakemesi Kanunu Öz Kitap*, (Geliştirilmiş 5. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- ALIÇ, Ali. “Yoklama Adı Altında Arama Yapılması Hukuki Değildir”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.191, 2008, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9405&arananKey=yoklama> adı a..., ss.1-2, (Erişim Tarihi: 12.01.2015).
- ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2000.

- ARSLAN, Mualla B. Soygüt. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Miailhe/Fransa Kararı”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, 2009, ss.159-171.
- ARSLAN, Tülay. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2009.
- AYDIN, Ahmet. “Uygulamada Hukuka Aykırı Deliller”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.87, S.2, 2013, ss.269-273.
- AYDIN, Devrim Aydın. *Ceza Muhakemesinde Deliller*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- AYDIN, Murat. *Arama ve Elkoyma*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- AYDIN, Selda. “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.213, 2006, ss.25-37.
- AYKIN, Hasan. “Vergi İncelemesi Ne Kadar Sürede Biter”, *Yaklaşım Dergisi*, S.227, 2011, ss.60-64.
- AX, Rolf, Thomas Groß ve Jürgen Melchior. *Abgabenordnung Und Finanzgerichtsordnung*, (19. Völlig Neu Bearbeitete Auflage), Stuttgart, 2007.
- BAKAR, Feride. *Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011.
- BAKİ, Yunus. *Adli Arama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- BAT, Yüksel. “Türk Vergi Hukukunda Arama”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C.12, S.139, 2016, ss.2103-2116.
- BAYAR, İbrahim N. *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi Yayınları, İstanbul, 2013.
- BAYKARA, Bekir. *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2009.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin. *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin. *Vergi İcra Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2012.

- BAYRAKLI Hasan Hüseyin. *Vergi Suç Ve Kabahatleri*, (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı), Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Yargılama Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Mehmet Erkan ve Cemal Elitaş. *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- BIÇAK, Vahit. *Suç Muhakemesi Hukuku*, (Genişletilmiş 2. Bası), Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- BİLEN, Mesut. *Adli Arama ve Önleme Araması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, 2006.
- BOZDAĞ, Ahmet, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Müdafî*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- BUDAK, Tamer. *Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy' a Armağan, 52. Seri, 2009, <https://dergipark.gov.tr/download/article-file/7235>, ss.41-69, (Erişim Tarihi: 11.03.2019).
- CANDAN, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma*, (Genişletilmiş Ve Güncellenmiş 2. Baskı), Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CANPOLAT, Can. “Özel Hayatın Gizliliği ve İHAM Kararları Kapsamında Avukat Bürolarında Yapılan Aramaların İncelenmesi”, https://www.turkhukusitesi.com/makale_864.htm, ss., (Erişim Tarihi: 15.03.2019).
- CENTEL, Nur ve Hamide Zafer. *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Bası), Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- CİHAN, Can. “Koruma Tedbiri Olarak Arama-Elkoyma”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.88, S.2, 2004, ss.213-225.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan. *İdare Hukuku Dersleri*, (Genişletilmiş 2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- ÇAKAR, Elif Pürsünlerli ve Fatih Saraçoğlu. “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2014, ss.51-68.

- ÇALIŞIR, Kurtuluş Tayanç. *Uygulamada Arama ve Elkoyma*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- ÇAMLİBEL, Cemil. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ülkemizde Arama Hukuku”, *Polis Dergisi*, S.36, 2003, ss.325-335.
- ÇAVUŞ, Adnan. *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- ÇİÇEK, İbrahim. *Arama (Adli ve Önleme Araması)*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2009.
- ÇOKMUTLU, Metin. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama Ve Elkoyma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2007.
- DAYIOĞLU, Ali. “Arama Ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.10, 1984, ss.100-107.
- DEĞİRMENDERELİ, Ali. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.4, S.2, 2015, ss.36-67.
- DEMİRLKAN, Uçar. *Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler Ve Yetkiler)*, Türmob Yayınları No:127, Ankara, 2000.
- DOĞAN, Duygu Çağlar. “Ceza Muhakemesinde Adli Arama”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.92, 2011, ss.157-180.
- DOĞAN, Yaşar. “Aramalı İnceleme Ve Sonrası Süreci”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.149, Mayıs 2016, www.lebibyalkin.com, ss.1-8, (22.10.2018).
- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri>, (Erişim Tarihi: 17.02.2018).
- DOĞRUSÖZ Bumin. “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S.206, 2010, ss. 31-32.
- DOĞRUSÖZ, Ezhan, “Vergi Hukukunda Arama”, *Yaklaşım Dergisi*, S.132, 2003, ss.183-189.
- DONAY, Süheyl. *Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

- DONAY, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- DÖNMEZ, Recai. *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1023, Eskişehir, 1998.
- DÖNMEZ, Recai. *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- DUMLU, Selahattin. *Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları*, C.1, Hak Kitabevi, İstanbul, 1957.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya. *Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- EMİROĞLU, Hande. *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011.
- ERCAN, İsmail. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (2. Bası), İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, 2009.
- ERDAGÖZ, Özcan. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2008.
- ERDEM, Tahir. *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- ERDOĞAN, Mustafa. *Anayasa Hukuku*, (Genişletilmiş 3. Baskı), Orion Yayınevi, Ankara, 2005.
- EROĞLU, Nurettin. *Açıklamalı Ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.197, 2009, ss.22-24.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, S.198, 2009, ss.21-25.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III”, *Yaklaşım Dergisi*, S.199, 2009, ss.26-32.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-IV”, *Yaklaşım Dergisi*, S.200, 2009, ss.26-31.

- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi Ve İhbar İkramiyesi-V”, *Yaklaşım Dergisi*, S.201, 2009, ss.26-34.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi Ve İhbar İkramiyesi-VI”, *Yaklaşım Dergisi*, S.202, 2009, ss.13-16.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesinde Süre”, *Yaklaşım Dergisi*, S.203, 2009, ss.28-30.
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?”, *Yaklaşım Dergisi*, S.204, 2009, ss.31-35.
- ERYILMAZ, M. Bedri. *Türk ve İngiliz Hukukunda ve Uygulamasında Durdurma ve Arama*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_inceleme_si.pdf, (Erişim Tarihi: 04.04.2019).
- GERÇEK, Adnan. *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.
- GINALI, Ayşe. “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.101, 2010, ss.143-154.
- GOTTLIEB, David. “Amerikan Hukukunda Arama”, *Mukayeseli Hukukta Arama, İfade Alma ve Hukuka Aykırı Deliller*, (2. Basım), Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Iğul Yayınları, No:10, İstanbul, 2007, ss.87-101.
- GÖKCEN, Ahmet. “Hürriyete Karşı Suçlar”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/117.doc, ss.1-37. (Erişim Tarihi: 22.01.2018).
- GÖLCÜKLÜ, A. Feyyaz ve A. Şeref Gözübüyük. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması*, (11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 3. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- GÖRKEM, Neslihan Alkan. *Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- GÖZLER, Kemal ve Gürsel Kaplan; *İdare Hukukuna Giriş*, (16. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. *Yönetim Hukuku*, (15. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

GÜLŞEN, Recen. “Yeni Ceza Muhakemesi Kanununda Arama”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/139.doc. ss.1-8, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

HAFIZOĞULLARI, Zeki ve Muharrem Özen; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (8. Baskı), USA Yayıncılık, Ankara, 2015.

HAZİNE Ve MALİYE BAKANLIĞI. *Vergi Usul Kanunu ve İzahları*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:4, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O, Ankara, 1949.

HEPAKSAR, Hepaksar, Fatih Çevikcan ve Ersan Öz. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, <https://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, ss.1-16, (Erişim Tarihi: 01.04.2019).

HESAP UZMANLARI KURULU (HUD). *Denetim İlke ve Esasları*, C.1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1996.

https://www.alomaliye.com/anayasa_e_2003_106.htm, (15.04.2015).

<https://hudoc.echr.coe.int/sites/tur/pages/search.aspx?i=001-153628>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

<https://hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=656863>, (Erişim Tarihi: 01.04.2019).

<https://www.hukukturk.com> (Erişim Tarihi: 01.04.2019)

<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=77&t=17898&start=50>, (Erişim Tarihi: 01.04.2019).

<https://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bab07a63-882c-4c27-a41a265b6dc70cff?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

<https://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 01.04.2019).

<https://legalbank.net/belge/y-8-cd-e-2007-8242-k-2009-5028-t-31-03-2009-arama-karari/649294>, (Erişim Tarihi: 25.03.2019).

https://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5757f6a88ba124.55302655, (Erişim Tarihi: 01.06.2017).

<https://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=1601>, (Erişim Tarihi: 26.03.2019).

İNCEOĞLU, Sibel. *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*, (3. Bası), Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

- KANETİ, Selim. *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:698, İstanbul, 1986/1987.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi. *Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması*, Vergi Hukuku Yayınları No:2-3, Ankara, 1974.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası), Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir, 1997.
- KARAKOÇ, Karakoç. *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- KARGI, Halil İbrahim. *Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010.
- KARTAL, Adem. *Tesadüfen Elde Edilen Deliller*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2010.
- KAŞIKÇI, Mahmut. *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- KIRBAŞ, Kırbaş. *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KIZILKAYA, Ezgi. “Türk Hukuku ve Karşılaştırmalı Hukukta Arama, Elkoyma ve Gözaltı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.89, 2010, ss.507-542.
- KIZILOT, Şükrü. *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C.2, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 1991.
- KIZILOT, Şükrü ve Metin Taş. *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, (Güncellenmiş 2. Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş Ve Güncellenmiş 2. Baskı), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- KİLKELLY, Ursula. *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı*, İnsan Hakları El Kitapları No:1, Adalet Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2003.

- KİZİROĞLU, Serap Keskin. “5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Basit Arama (Adli Arama)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.58, S.1, 2009, ss.139-168.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim. *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve İhtilaflar Sistemi*, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
- KOÇAK, Hakkı. “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.213, 1999, ss.60-69.
- KONURALP, Haluk. *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları*, (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- KOPARAN, Mehmet Reşat. “Bir Koruma Tedbiri Olarak Arama”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/193.doc, ss.1-21, (Erişim Tarihi: 22.05.2018).
- KUNİĞ, Philip. “Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, ss.107-120.
- KUNTER, Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu. *Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu*, C.1, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- KUNTER, Nurullah. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Yenileştirilmiş ve Geliştirilmiş 3. Bası), Doğan Kardeş Matbaacılık Sanayii A.Ş. Basımevi, İstanbul, 1967.
- KÜÇÜK, Arzu. “Türk Vergi Hukukunda Aramalı İnceleme”, *Yargıtay Dergisi*, 2010, ss.153-194.
- MUTLUER, M. Kamil. *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- MOLİNA, P. H. ve V. M. S. Blazequez. “İspanyol Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, ss.267-281.
- MERİÇ, Metin. *Vergi Denetimi*, İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- NAS, Adil. “Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.273, 2011, ss.156-170.

- OECD. *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series* (2004), <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.04.2019).
- OECD. *Tax Administration In OECD And Non-OECD Countries: Comparative Information Series* (2010), <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.04.2019).
- OKTAR, S. Ateş. *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.
- ONAN, Ozan. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.
- ORGAN, İbrahim. *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- ÖKÇÜN, Sadık. “Kaçakçılık Suçu Yargılamasında Vergi İncelemesinin Neticesi Savcayı Bağlar Mı?”, *Yaklaşım Dergisi*, S.233, 2012, ss.293-299.
- ÖKTEN, Ökten. *Ceza Muhakemesinde Arama ve Elkoyma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- ÖMERCİÖĞLU, Abdullah. “Vergisel Aramada Önemli Hususlar”, *Maliye Postası Dergisi*, S.836, 2015, ss.106-108.
- ÖNCEL, MUALLA, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş, Değışiklikler İşlenmiş 20. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- ÖNCÜ, Gülay Arslan. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı*, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.
- ÖNDER, Ayhan. “Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Arama”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, S.3, 1963, ss.424-457.
- ÖZBUDUN, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- ÖZBEK, Veli Özer, Mehmet Nihat Kambur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Genişletilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı) Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.
- ÖZBEK, Veli Özer. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

- ÖZEL, Salih. “Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S.171, 2007, ss.227-231.
- ÖZELCE, Cuma. *Koruma Tedbiri Olarak Arama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2010.
- ÖZTÜRK, Bahri. “Vergi Ceza Muhakemesi’nde Delil Yasakları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010. ss.205-219.
- ÖZTÜRK, Bahri ve Ruhan Erdem. *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Yeni Ceza Muhakemesi Kanununa Göre Yenilenmiş 11. Baskı,) Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.
- ÖZTÜRK, Bahri, Behiye Eker Kazancı ve Sesim Soyer Güleç. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- ÖZTÜRK, Bahri, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin F. Saygılar, Esra Alan. *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.
- ÖZYER, Mehmet A. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, (4. Baskı), Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- PAHLKE A. ve Ulrich Koenig. *Abgabenordnung*, (2. Auflage), München, 2009.
- POLAT, Levent. *Haksız Arama Suçu*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- SABAN, Nihal. “Anayasa Ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, *Polis Dergisi*, S.36, 2003, ss.93-96.
- SARILI, Mustafa Ali. *Türk Vergi Hukuku*, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti, Ankara, 2018.
- ŞAHİN, Cumhur. *Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- ŞAHİN, Cumhur. *Ceza Muhakemesi Hukuku I*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.
- ŞAHİN, Cumhur. *Ceza Muhakemesi Hukuku II*, Seçkin Yayınları, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Bası), Ankara, 2015.
- ŞAHİN, Tayfun. “6009 Sayılı Kanun’dan Sonra Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Sorumluluk”, *Yaklaşım Dergisi*, S.217, 2011, ss.65-70.

- ŞEKER, Nezi. *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
- ŞEN, Ersan. “Avukat, Hakim Ve Savcıların Aranması”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, 2013, ss.334-343.
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, (4. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, (Güncelleşmiş 2. Baskı), Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.
- ŞİN, Sevil. *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005.
- SONSUZOĞLU, Elif. *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç Ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.
- SOYASLAN, Doğan. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (Güncelleştirilmiş 5. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- SOYDAN, Başar. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- SÖYLER, İlhami. *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1987/295, Ankara, 1987.
- TANÖR, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, (6. Bası), Beta Yayınları, İstanbul, 2004.
- TAŞDELEN, Aziz. “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, ss.159-189.
- TEKİN, Fazıl ve Ali Çelikkaya; *Vergi Denetimi*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- TİPKE, Klaus ve Joachim Lang; *Steuerrecht*, (20. Völlig Überarbeitete Auflage), Köln, 2010.
- TOROSLU, Nevzat ve Metin Feyzioğlu. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (9. Baskı), Ankara, 2012.

- TOSUN, Ayşe Nil ve Engin Özden. “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, S.166, 2014, ss.286-298.
- TÖRALP, Funda. “Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, *Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler*, Ed: F. Yenisey, G. Güneş, Z. E. Şirin, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss.163-185.
- TURGAY, Recep. *Vergi Usul Kanunu Ve Tatbikatı*, C.1, N. Uycan Basım Sanayii A. Ş., İstanbul, 1977.
- TÜRKAY, İmdat. *Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramiyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- UÇKAN, Servet. *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.
- UYŞAL, Ali ve Nurettin Eroğlu. *Açıklamalı Ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, (3. Baskı), Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005.
- ÜN, Raci. “Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S.191, 2008, ss.67-70.
- ÜN, Raci. “Aramalı Vergi İncelemesi Usul Ve Esasları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, S.192, 2008, ss.39-43.
- ÜNAL, Osman Gazi. *Bilgisayarlarda Bilgisayar Programlarında Ve Kütüklerinde Arama Kopyalama Ve Elkoyma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.
- ÜNVER, Yener ve Hakan Hakeri. *Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler*, (2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.
- ÜNVER, Yener ve Hakan Hakeri. *Sorularla Ceza Muhakemesi Hukuku*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, No:104, Ankara, 2006.
- YAŞAR, Yusuf ve İsmail Dursun, “Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında Ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama Ve Elkoyma Koruma Tedbiri”, *MÜHFD-HAD*, C.19, S.3, ss.3-34.
- YAŞİN, Mehmet. “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-1”, *Yaklaşım Dergisi*, S.199, 2009, ss.55-58.

- YAVAŞLAR, Funda Başaran. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.261, 2010, ss. 87-108.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran. *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- YENİSEY, Feridun. “Bilgisayarlarda Arama”, *Fikri ve Sınai Haklar Dergisi*, C.9, S.34, ss.3-14.
- YENİSEY, Feridun. “CMK soruşturma Evresi ve Amerikan Hukukunda Arama, İfade Alma ve Kolluk Aşamasında Müdafiden Yararlanma Hakkı”, *Mukayeseli Hukukta Arama, İfade Alma ve Hukuka Aykırı Deliller*, 2. Basım, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Iğul Yayınları, No:10, İstanbul, 2007, ss.11-31.
- YENİSEY, Feridun. “Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku*, Ed. F. Yenisey ve G. Güneş, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006, ss.173-194.
- YENİSEY, Feridun ve Ayşe Nuhuğlu. *Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı*, (İkinci Baskı), Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları No:111, İstanbul, 2014.
- YERÇİ, Cahit. “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.250, 2009, ss.38-48.
- YILDIRIM, Turan. *İdari Yargı*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- YILDIRIM, Zübeyr ve Serkan Ağar. “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Mütalaa Şartı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.171, 2007, ss.280-286.
- YILDIZ, Ali Kemal. “Mevzuatımızdaki Son Değişiklikler ve Özellikle Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği Çerçevesinde Arama ve Uygulanması”, *Polis Dergisi*, S.36, 2003, ss.251-259.
- YILDIZ, Hüseyin Serkan. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama ve Elkoyma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, (Yenilenmiş 4. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- YILMAZ, Kazım. “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, *Yaklaşım Dergisi*, S.130, 2003, ss.180-184.

- YILMAZ, M. Mahmut, “Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi Ve Tutanağı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.113, 2013, ss.57-59.
- YOĞUN, İsmail, “Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S.461, 2006, ss.179-183.
- YURTCAN, Erdener. *Ceza Yargılaması Hukuku*, (11. Baskı), Vedat Kitabevi, İstanbul, 2005.
- YÜCE, Mehmet. *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayınevi, (2. Baskı), Bursa, 2012.
- YÜCEDOĞRU, Recep. *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Tablo 1. Vergisel Arama Talep Yazısı Örneği

GİZLİDİR

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Vergi Denetim Kurulu
(..... Grup Başkanlığı)**

Sayı : . GB- ... / ...

Konu : Arama kararıhk.

.....

.../.../.....

..... SULH CEZA MAHKEMESİNE

.....

..... mahallesi, sokak. kapı numaralı mahalde, işi ile
iştigal eden’in
..... suretiyle vergi kaçakçılığı yaptığına delalet eden emareler bulunduğu
görülmüş ve delillerin ancak yapılacak arama ile elde edilmesinin mümkün olabileceği sonucuna
varılmıştır.

Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 142 nci ve 147 nci maddeleri gereğince aşağıda
yazılı yerlerde ve şahısların üzerinde arama yapılmasına ve aramada, defter, belge, bilgisayar ve
bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerine el konulmasına ilişkin karar alınması hususu arz ve
talep olunur.

.....
Vergi .. Müfettişi

Arama Yapılacak Yerler ve Şahıslar:

- 1-Müessese sahibi ile in üzerleri,
 - 2- adresinde bulunan işyeri binası,
 - 3- adresinde bulunan konut,
 - 4- İşyerinde bulunan diğer şahısların üzerleri,
- v.s.

GİZLİDİR

Tablo 2. Vergisel Arama Kararı Örneği

TC

İstanbul

3. Sulh Ceza Mahkemesi

Hakim :

Katip :

Saati :16:40

Değişik İş No:2008/....

TÜRK MİLLETİ ADINA DEĞİŞİK İŞ KARAR

Maliye Bakanlığı Kurulu Başkanlığı'nın A.Ş.'nin faaliyette bulunduğu adreslerinde aramalı vergi incelemesi yapılması hususunda bir karar verilmesi İstanbul C. Başsavcılığı Soruşturma Bürosu'nun 20.08.2008 tarih ve 2008/.... sayılı yazıları ile istenilmiş olmakla, Talep yazısı ve ekleri incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ

İncelenen evrak münderecatına göre vergi kaçırdığı öne sürülen A. Ş.'nin

- 1- a) Karaköy/İstanbul
- b) Bayrampaşa/İstanbul
- c) Şişli/İstanbul
- d) Beyazıt/İstanbul
- 2-Sitelер/Ankara
- 3-a) Seferhisar/İzmir
- b) İzmir
- c) İzmir

Adreslerinde ve ikametgahlarında CMK'nın 117. maddesi gereğince karar tarihinden itibaren 24 saat içinde mükelleflere ait defter, belge, çeşitli evrak ve bilgisayarları tespit etmek, gerektiğinde gerekli görülenlere el koymak suretiyle gündüzleyin bir defaya mahsus olmak üzere ARAMA YAPILMASINA,

CMK'nın 127. maddesi gereğince yapılan arama sonucunda bulunabilecek suç ve suç unsurlarına El KONTROLÜNE,

El konulan eşyayı zilyetliğinde bulunduran kişiye Hakimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebileceğinin bildirilmesine,

Suçtan zarar gören mağdura el koyma işleminin gecikmeksizin bildirilmesine,

Evrakın ikmalî için Cumhuriyet Başsavcılığına Tevdiine,

Evrak üzerinde yapılan inceleme sonucunda CMK'nın 268. Maddesi gereğince ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek koşulu ile zabıt katibine beyanda bulunmak suretiyle itirazı kabil olmak üzere karar verildi. 20.08.2008.

Katip-10XXXX

(İmza)

Hakim-

(Mühür + İmza)

Kaynak: Erol, Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III, a.g.m., s.29-30.

Tablo 3. Arama İçin Kolluk Görevlisi Talep Örneği

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Vergi Denetim Kurulu
(..... Grup Başkanlığı)

Sayı: . GB- ... / ...

Konu: Arama için kolluk kuvveti talebi hk.

.....
.../.../.....

..... **EMNİYET MÜDÜRLÜĞÜNE /**
JANDARMA İL / İLÇE / KARAKOL KOMUTANLIĞINA

.....

..... Sulh Ceza Mahkemesi'nin tarihli, sayılı kararı uyarınca, yetki bölgeniz içerisinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142 nci maddesine göre yapılacak arama için aynı Kanun'un 7 nci maddesi gereğince, .../.../..... günü, saat 'da, en az biri bayan olmak üzere, en az polis memurunun / jandarmanın aşağıda belirtilen dairemiz adresinde hazır bulundurulması hususunda gereğini rica ederim.

.....

Vergi ... MfettiŖi

Adres :

Telefon No:

e-posta :

Elektronik Ađ:

Tablo 4. Vergisel Arama Tutanağı Örneği

ARAMA TUTANAĞI

..... Sulh Ceza Hakimliğinin ve sayılı arama kararına dayanılarak adresindeki işyerine / meskene günü saat de gidildi. Resmi kimlik ibraz edildi. Arama kararı yüksek sesle okunup gösterildikten sonra aramaya geçildi.

Aramada hazır bulunması gerekenlerin hazır bulundukları anlaşıldıktan sonra, arama saat’ başladı, arama kararında gösterilen adres ve kişilerin üzerleri arandı ve kilitli mahaller mükellef tarafından açıldı.

Yapılan arama sonucunda alınan defter, belge, diğer evrak, bilgisayar ve dijital kayıt içeren unsurlar (.....) adet deliksiz, yamasız ve sağlam durumdaki çuvala konuldu, çuvalların ağzı sağlam ve düğümsüz bir iple bağlandı, ipin uçları bir kartona kırmızı mühür mumuyla sabitlendi. Mühür mumunun üzerine Vergi Müfettişi mührü basıldı. (ve varsa kartonun üzerine mükellefin mührü basıldı) Mühürlü kartonun üzeri hazır bulunanlarca imzalandı. Mühürlü çuvallar daha sonra mükellefle birlikte açılıp tasnif edilmek için daireye götürülmek üzere alıkonuldu.

Yapılan arama sırasında, arama yapılan yerde maddi ve manevi zarara sebebiyet verilmedi.

Durumu tespit eden bu tutanak adresinde (.....) sahifede (.....) örnek olarak düzenlendi, mükellef ile birlikte okundu, doğruluğu anlaşıldıktan sonra aramada hazır bulunanlarca imzalandı ve Vergi Müfettişi mührü ile mühürlendi. Tutanağın imzalı ve mühürlü bir örneği mükellefe verildi. Yer, ... / ... /....; Saat: ... : ...

Polis

Mükellef

Vergi Müfettişi

**Tablo 5. Vergisel Aramada Elkonulan Defter Ve Belgeler İçin İnceleme Süresinin
Uzatılmasına İlişkin Karar Örneği**

TC	
İstanbul	
2. Sulh Ceza Mahkemesi	
Hakim	:
Katip	:
Saati	:10:50
Değişik İş Karar No	:2009/....
DEĞİŞİK İŞ KARAR	
Maliye Bakanlığı Kurulu Başkanlığı'nınA.Ş.'nin faaliyette bulunduğu adreslerinde aramalı vergi incelemesi yapılması hususunda bir karar verilmesi İstanbul C. Başsavcılığı Soruşturma Bürosu'nun 00/00/2009 tarih ve 2009/000 Muhabere Sayılı yazıları ile istenilmiş olmakla, Talep ve ekleri incelendi.	
GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ	
İncelenen evrak münderecatına göre vergi kaçırdığı öne sürülen A.Ş.'nin,	
1- a)	 Karaköy/İstanbul
b)	 Bayrampaşa/İstanbul
c)	 Şişli/İstanbul
d)	 Beyazıt/İstanbul
2-	Siteler/Ankara
3-a)	 Seferhisar/İzmir
b)	 İzmir
c)	 İzmir
Adreslerinde ve ikametgahlarında CMK'nın 117 ve müteakip maddeleri ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142 ve izleyen maddeleri gereğince bir defaya mahsus arama yapılmasına karar verilmesi İstanbul 3. Sulh Ceza Mahkemesi'nin 20.08.2008 gün ve 2008/..... Değişik İş Karar Sayılı yazıları ile anlaşılmış olmakla, İstanbul C. Başsavcılığı Soruşturma Bürosu'nun 00/00/2009 gün ve 2009/000 Muhabere Sayılı yazıları ile verilen arama izninin istem üzerine 9 aylık ek süre verilerek	

UZATILMASINA,

Kararın gereği için evrakı ile birlikte İstanbul C. Başsavcılığı Soruşturma Bürosu'na iadesine,
İtirazı kabil olmak üzere evrak üzerinden karar verildi.

Katip: 00000

(İmza)

00/00/2009

Hakim:

(Mühür+İmza)

Kaynak: Erol, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-V”, a.g.m., s.31.

ÖZGEÇMİŞ

Ad SOYAD : Harun AKGÜL

Anabilim Dalı : Maliye Anabilimdalı

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Dörtyol-1981

Eğitim

Yüksek Lisans: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilimdalı

Lisans : Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

İş/İstihdam

Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi: 2006-2010.

Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Araştırma Görevlisi: 2010-

Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri

İstanbul Barosu

Yabancı Dil ve Puanı: İngilizce 67- KPDS (Kasım 2008)